

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR  
SEDE ECUADOR**

**MAESTRIA EN DERECHO**

**MENCIÓN DERECHO TRIBUTARIO**

**LA ELUSIÓN TRIBUTARIA: ENTRE LA LEGITIMIDAD E ILEGITIMIDAD Y SUS  
CONSECUENCIAS**

**AUTOR**

**AB. DAVID EDUARDO RIVAS VINUEZA**

**DIRECTOR**

**DR. CÉSAR MONTAÑO GALARZA**

**JULIO DE 2013**



## CLÁUSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACIÓN DE TESIS

Yo, David Eduardo Rivas Vinueza, autor de la tesis intitulada "**La elusión tributaria: entre la legitimidad e ilegitimidad y sus consecuencias**", mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Derecho en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha. ....

Firma: .....

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR  
SEDE ECUADOR**

**MAESTRIA EN DERECHO**

**MENCIÓN DERECHO TRIBUTARIO**

**LA ELUSIÓN TRIBUTARIA: ENTRE LA LEGITIMIDAD E ILEGITIMIDAD Y SUS  
CONSECUENCIAS**

**AB. DAVID EDUARDO RIVAS VINUEZA**

**JULIO DE 2013**

**QUITO**

## **RESUMEN**

El presente trabajo tiene como propósito definir a la elusión tributaria ilegítima como un fenómeno que merece regulación normativa, incluso de carácter penal por tratarse de una circunstancia que perjudica los ingresos del Estado en desmedro de la capacidad de redistribución de la riqueza y de la máxima de solidaridad entendida en el marco conceptual constitucional actual.

En el contenido de esta obra se podrá encontrar un análisis crítico de la elusión en sus versiones legítima e ilegítima; su distinción con la evasión; habrá una propuesta de conceptos propios al respecto, así como la descripción de las circunstancias y condiciones que caracterizan a estos fenómenos desde la óptica jurídica tanto doctrinaria como normativa. Por otro lado, se tratará de modo específico la posibilidad de tipificar penalmente el accionar elusivo ilegítimo para lo cual se indicarán las categorías dogmáticas del tipo penal al respecto de manera que se comprenda la necesidad de su regulación y la forma de determinar su existencia a fin de establecer sanciones por su comisión.

Finalmente, se hará un recuento de las consecuencias de la ilegitimidad en la elusión fiscal y se enmarcará su eventual regulación de acuerdo con los principios del Derecho Tributario y las experiencias de varios ordenamientos jurídicos comparados.

*Dedicado a mis padres, Raúl y Jovita.*

## **AGRADECIMIENTO:**

La realización de esta tesis no hubiese sido posible sin la constante preocupación y apoyo incondicional de mi familia, así como de las profundas reflexiones de quien con paciencia y sabiduría supo dirigirme en la esperanzadora labor de perfeccionarla y culminarla.

A mis padres, a mi tío Jaime, a mi primo Emiliano, a mi director César Montaña Galarza, mi más profundo agradecimiento.

A Dios, por seguir guiando mi camino y permitiendo que personas de tan alta calidad humana y profesional sean parte de mi historia.

## ÍNDICE

### “LA ELUSIÓN TRIBUTARIA: ENTRE LA LEGITIMIDAD E ILEGITIMIDAD Y SUS CONSECUENCIAS”

INTRODUCCIÓN.....	9
-------------------	---

#### CAPÍTULO I

##### LA LEGITIMIDAD E ILEGITIMIDAD DE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA.

1.1. La elusión tributaria.....	11
1.1.1. Clases de elusión tributaria.....	12
1.1.2. Conceptos en sus versiones legítima e ilegítima.....	16
1.1.3. Situaciones características de la elusión tributaria.....	24
1.2. La elusión tributaria frente a la evasión.....	30

#### CAPÍTULO II

##### LA ELUSIÓN EN EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO.

2.1. La elusión tributaria ilegítima: ¿Infracción tributaria o delito fiscal?.....	40
2.2. Las categorías dogmáticas del delito tributario.....	48
2.2.1. La Tipicidad.....	49
2.2.2. La Antijuridicidad.....	54
2.2.3. La culpabilidad.....	56
2.3. Consecuencias negativas y positivas de la tipificación de la elusión ilegítima.....	62
2.3.1. Para el contribuyente.....	63
2.3.2. Para la administración.....	65

## CAPÍTULO III

### ELEMENTOS DE LOS REGÍMENES JURÍDICOS TRIBUTARIOS COMPARADOS

#### SOBRE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA Y SU SANCIÓN.

3.1. Medidas legislativas antielusivas en el Derecho comparado.....	<b>70</b>
3.1.1. La cláusula general antielusión.....	<b>71</b>
3.1.2. Tipificación directa de normativa penal tributaria.....	<b>74</b>
3.1.3. Referencias del Common Law.....	<b>78</b>
3.2. Lineamientos para un régimen tributario antielusivo eficaz.....	<b>83</b>
3.2.1. Los principios rectores.- legalidad, reserva de ley y capacidad contributiva...	<b>85</b>
3.2.2. Principios estructuradores complementarios.....	<b>89</b>
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	<b>100</b>
BIBLIOGRAFÍA.....	<b>104</b>

## **INTRODUCCIÓN:**

A lo largo de los siglos de desarrollo, las sociedades han visto la necesidad de regular las relaciones entre los miembros que las componen, básicamente en una correspondencia complementaria que se traduce en *mandar, permitir, prohibir, en su equivalencia a obedecer, hacer, omitir*. Esta correspondencia ha facultado la convivencia interna en tales sociedades y su supervivencia externa como grupo, frente a otros grupos humanos. Precisamente fruto de este orden, desde la antigüedad las mencionadas sociedades, ya sea con la finalidad de cubrir sus propios requerimientos básicos, o con el objetivo de trascender militarmente o defender sus fronteras, han procurado normar las conductas de los individuos con la finalidad de que, en las relaciones entre ellos y las que se generen por ellos con el Estado, se produzcan y obtengan ingresos que a su vez se redistribuyan para el progreso común, sancionando a quienes se abstengan de colaborar en este sentido pese a tener la obligación normativa de hacerlo.

En términos generales y desde una macro visión, lo expresado se relaciona por un lado con la captación y redistribución de tributos, regulados por el Derecho Tributario; y, por otro, con el control del correcto accionar en protección de los bienes jurídicos, esto es, con el Derecho Penal. Así, en una necesaria combinación de ambas ramas, surge el Derecho Penal Tributario, del cual se puede reconocer en varias legislaciones, incluida la ecuatoriana, a los delitos tributarios que básicamente se configuran con la conducta que transgresora dolosa, cuyo análisis y estudio será objeto de esta investigación.

Por ello en el presente trabajo se pretende, en primer lugar, describir a la elusión

tributaria en sus aspectos legítimo e ilegítimo, diferenciándola de la evasión con la que muchas veces es confundida o considerada como sinónimo. En dicha descripción, además encontraremos los conceptos, características y condiciones que legitiman o deslegitiman la actuación elusiva así como se evidenciará que la determinación de tales situaciones permite identificar las consecuencias tanto jurídicas como económicas, e incluso sociales, generadas por la elusión ilegítima llevada a cabo por el contribuyente, como sujeto pasivo de la relación tributaria.

En segundo orden, se tratará específicamente al mencionado fenómeno de la elusión tributaria ilegítima, enmarcándolo en la posibilidad de ser considerado como delito penal, diferenciándolo de la infracción tributaria y explicando, para ello, las categorías dogmáticas del tipo penal tributario de manera que se comprenda la necesidad de su regulación. Así también, de manera complementaria, se mencionarán las consecuencias negativas y positivas de tal regulación tanto para la administración como para el contribuyente.

Finalmente, definida y comprendida la delgada línea que demarca la legitimidad de la ilegitimidad en la conducta elusiva, y habiéndose evidenciado la necesidad de que su versión ilegítima sea sancionada por el derecho penal tributario, se revisará tanto la normativa actual vigente en el ordenamiento jurídico ecuatoriano como algunas referencias del Derecho Comparado con el fin de establecer las medidas o herramientas que puedan utilizarse en el país para controlarla, corregirla y sancionarla, considerando además los lineamientos generales reflejados en los principios tributarios que sirven de marco referencial en el establecimiento del tributo, en su recaudación y en su eventual sanción.

## CAPÍTULO I

### LA LEGITIMIDAD E ILEGITIMIDAD DE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA.

#### 1.1. La elusión tributaria.- clases, conceptos y características.

La elusión tributaria, como todo fenómeno jurídico dependiente de la voluntad del ser humano, implica la posibilidad de que su configuración externa conlleve un resultado en ocasiones positivo, esto es, que desde su idea hasta su cristalización no evidencie irregularidad alguna; y, así también, en otras oportunidades, tal resultado puede reflejarse en consecuencias perjudiciales para los fines tributarios que deben ser analizados, investigados y sancionados según corresponda. Para ello, es necesario entender en qué momento surge una figura legítima o ilegítima de la elusión; comprender el alcance de la naturaleza de cada una de estas figuras; y, principalmente, determinar sus rasgos propios de manera que, pese a parecerse entre sí, y en sus distintas variantes, similares a otras situaciones relacionadas con los tributos, pueda observarse de forma clara su distinción y conceptualización. De ahí que, a continuación, se procederá a hacer un estudio del fenómeno elusivo tributario en cuanto a su clasificación, definición y características para finalmente compararlo y diferenciarlo de una posible situación de evasión de modo que estas instituciones jurídicas se encuentren perfectamente delimitadas y su realización por parte de los sujetos pueda ser claramente identificada, según los fines respectivos que se requieran, como pueden ser su simple estudio, su regulación normativa, e incluso, como se ha dicho, su sanción que de acuerdo con este trabajo veremos que, reuniendo ciertas condiciones, podrá llegar a ser de carácter penal.

### 1.1.1. Clases de elusión tributaria.

Al hablar de elusión y buscar su referencia idiomática natural, inmediatamente se reconoce a este sustantivo como un “huir de una dificultad, al esquivarla o salir de ella con algún artificio; a hacer vana o hacer que no tenga efecto una cosa por medio de tal artificio”.<sup>1</sup> El origen etimológico de la acción de eludir, se encuentra en el vocablo latino “illudo” o “inludo” que es a su vez la raíz de “divertirse, recrearse, pero también de burlarse y engañar”.<sup>2</sup> Este verbo latino se encontraba conformado por el prefijo in- o il- y el verbo “ludo” del cual se han derivado varias palabras, entre ellas “lúdico (relativo a un juego) y eludir” como la conducta que originalmente describía un “escapar jugando, un burlar con gracia o destreza a cualquier persona o situación no deseada”.<sup>3</sup>

Esta aproximación idiomática es necesaria, pues como lo afirma Alberto Tarsitano, en cuanto a la elusión, “hay matices, particularismos de cada país y hasta disidencias terminológicas que demandan una tarea previa de explicitación de conceptos”.<sup>4</sup> De ahí que al entender su origen y hablar de elusión, en términos generales en la actualidad, identificamos un proceder cuyo origen no siempre puede ser claro y que, como se ha mencionado, mediante destrezas, en unos casos legítimas pero en otros ilegítimas, puede incluso conllevar una acción de burla, no entendida como una situación de hilaridad, sino como una adecuación simulada ilícita utilizada, por parte del sujeto que elude ilegítimamente, para escaparse de tal indeseada circunstancia.

---

<sup>1</sup> “Elusión - Eludir”, en *Diccionario de la Lengua Española*, Real Academia Española, Tomo I, a – g, Vigésima Edición, Madrid, 1984, p. 586.

<sup>2</sup> <http://www.elcastellano.org/palabra.php?id=2125>. Mayo/23/2012.

<sup>3</sup> *Ibíd.*

<sup>4</sup> Alberto Tarsitano, “Presentación: A la luz de la experiencia argentina”, en *La Evasión y Elusión Fiscal, Normas Anti-Elusivas: revista latinoamericana de derecho tributario*, No. 2, Caracas, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2005, p.25.

Por ello al hacer referencia al fenómeno elusivo, inmediatamente viene a nuestros pensamientos la acción de rodear, de esquivar, lo que quiere decir que se trata de una conducta o actuación, activa o pasiva, por la que se busca soslayar un fin determinado, el cual, sin dicha actuación, se configuraría a través de una acción u omisión concreta, de tal forma que al rodear las posibilidades que lo verificarían, se obtiene un resultado distinto del que efectivamente se alcanzaría en una situación normal. Así, al hablar de elusión tributaria, nos referimos a la situación por la cual el sujeto pasivo de la relación fiscal procura “*sortear*” que un específico hecho imponible se configure, es decir, que su conducta, ya sea esta una actuación o una omisión, soslaye las situaciones que verifican dicho hecho, por lo que si consideramos esta situación como legítima, entonces entendemos que tales actuaciones o conductas activas u omisivas a las que se ha hecho referencia se encuentran aceptadas jurídicamente y no revisten una circunstancia artificiosa (haciendo referencia al significado idiomático antes indicado), inexacta en su origen o al menos de configuración dudosa.

Por esta razón, para comprender tal exactitud o inexactitud es primordial entender cuándo una situación es legítima o no. Al respecto, por lo general, al buscar y ubicar tanto en enciclopedias como en diccionarios las definiciones que expliquen qué se entiende idiomáticamente por legítimo, la mayoría de ellas lo concentran en todo aquello que se ajusta a Derecho, que está de acuerdo con la justicia, con la razón, “que es cierto, verdadero, auténtico y genuino”.<sup>5</sup> En este sentido, la legitimidad es una situación que abarca “todo lo bueno y equitativo posible, conforme a la naturaleza y a

---

<sup>5</sup> Guillermo Cabanellas, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Editorial Heliasta S.R.L., Tomo IV J – O, p. 124. Buenos Aires, 2006.

las costumbres patrias, conveniente al lugar y tiempo, necesaria, útil y dada no para el bien privado, sino para utilidad común de los ciudadanos”.<sup>6</sup> De lo indicado se puede colegir entonces que lo considerado legítimo debe configurar siempre una cuestión fundamental de un sistema de Derecho “porque allí el legislador no deja nada librado al arbitrio de los jueces (...)” habiendo ramas jurídicas como el Derecho Penal y el Tributario, en donde por analizarse la conducta de los sujetos para definir la posibilidad de aplicar una sanción, no puede haber espacio para situaciones ambiguas o dudosas siendo sus normas de estricta interpretación y aplicación por lo que, aquello que sea distinto a todo el análisis de la legitimidad debería ser considerado como ilegítimo.<sup>7</sup>

Sin embargo de lo indicado, siempre podrá haber confusiones entre lo que se considera legal y lo considerado como legítimo; y así mismo, entre lo ilegal y lo ilegítimo. Siendo la primera comparación la más clara y natural como ya hemos podido apreciar, pues aquello legítimo siempre podrá ser legal, la segunda debe ser tratada con mayor profundidad ya que no es lo mismo lo ilegítimo que lo ilegal. En cuanto a lo ilegítimo, este es un concepto mucho más amplio que aquello considerado ilegal pues la ilegitimidad se refiere a “toda clase de leyes, preceptos o cánones, y no únicamente, como la ilegalidad, a las leyes jurídicas o disposiciones del poder público”, de donde fácilmente se puede concluir que todo lo ilegal es ilegítimo, pero no lo contrario, esto es, que todo lo ilegítimo es necesariamente ilegal ya que “mientras ilegítimo califica por igual a personas y cosas, ilegal se refiere exclusivamente a estas últimas”, por ejemplo, “un usurpador del trono, será un monarca ilegítimo, pero nadie le llamará rey ilegal, como nadie habló jamás de autoridades ilegales, aunque es cierto que las ha habido

---

<sup>6</sup> “Legitimidad”, en *Enciclopedia Jurídica Omeba*, Tomo XVIII, 1979, p. 207.

<sup>7</sup> *Ibid.*

ilegítimas”.<sup>8</sup> En pocas palabras, aquello ilegítimo solo será ilegal al ser considerado como tal en el ordenamiento jurídico.

Lo indicado permite concluir desde ya que lo legítimo es aquello que va acorde con la justicia, con la razón; aquello que es verdadero, que abarca lo considerado equitativo, principalmente, por las costumbres del lugar por estar dirigido al bien común. Entonces, en un ejercicio por el cual se proponga un silogismo simple, aquello considerado ilegítimo sería todo lo injusto, irracional, falso, inequitativo y contrario a las tradiciones que a lo largo de los años han posibilitado aquel bien común. De ahí que como resultado habría quienes podrían afirmar que todo lo ilegítimo tendría que ser ilegal y debería ser así por atentar contra aquello que es considerado por todos como conveniente para su sociedad. Pero esta no es una regla absoluta. Recordemos que no estamos frente a principios matemáticos, sino ante situaciones que presentan variables de acuerdo con las acciones u omisiones de cada persona, existiendo entonces posibilidades infinitas del proceder individual que, para ser consideradas como transgresivas al orden impuesto, tendrían que estar previstas por la norma o, al menos, si no lo están expresamente, el contexto o el conjunto de tales normas deberían permitir la identificación de las condiciones que configuran tal proceder individual en su versión ilegítima.

Por ello es importante diferenciar lo ilegal de lo ilegítimo, siendo válido utilizar para tal fin, como primera referencia, la definición idiomática, por la cual se indica que “la idea genérica de disconformidad con la ley, se especifica en lo ilegítimo por el mero hecho de que el acto o la cosa que de tal se califique sea de mal origen, de procedencia indebida, aunque por lo demás se ajuste enteramente a las condiciones y

---

<sup>8</sup> “Diferencias entre ilegal e ilegítimo”, en *Enciclopedia Jurídica Omeba*, Tomo XIV, 1979, p. 961.

requisitos que la ley establece para el caso; en tanto que lo ilegal es así, por contravenir a las leyes y solo por esto, radique o no la contravención en el vicio de origen de la cosa o del hecho”.<sup>9</sup> Queda claro entonces, como se ha enunciado previamente, que lo ilegítimo no siempre es ilegal pero sí será discordante respecto de la ley y se lo puede reconocer como tal pese a no haber sido previsto en el ordenamiento normativo por el legislador. De ahí que la ilegalidad se traduce en “la ausencia de situaciones legales en un determinado orden jurídico”; la ilegitimidad, en cambio, es la “ausencia de algún requisito o elemento para condicionar la legitimidad de una cosa o decisión”; y lo ilegítimo entonces, es aquello que pese a no guardar conformidad con las leyes, no se encuentra considerado de esta manera en una norma jurídica; o, de estarlo, es una situación insuficientemente controlada o regulada que posibilita la utilización de figuras legales en perjuicio de un ente global como lo es la sociedad, verificándose así la transgresión al objetivo o finalidad de la norma.<sup>10</sup>

Son evidentes entonces, las dos clases de elusión a ser tratadas en este estudio: la figura elusiva legítima y su variante ilegítima, especialmente esta última por ser aquella comúnmente no tratada, confundida con otras situaciones tributarias jurídicas o simplemente no reconocida.

### **1.1.2. La elusión tributaria.- conceptos en sus versiones legítima e ilegítima.**

Como consecuencia del análisis previo de la elusión y la legitimidad en sus correspondientes acepciones idiomáticas, es claro que esta clasificación evidentemente ligada a la conducta irregular o no del sujeto pasivo de la relación tributaria, debe ser

---

<sup>9</sup> *Ibíd.*

<sup>10</sup> Ilegalidad e ilegitimidad en *Enciclopedia Jurídica Omeba*, Tomo XIV, 1979, p. 961 y 962.

definida en primer orden en cuanto a su licitud, entendiéndose como elusión legítima a *aquella situación en la que el sujeto pasivo de la relación tributaria, en aplicación de normas previstas en el ordenamiento jurídico del país, actúa activamente o mediante una omisión de manera aceptada por los principios tributarios, la ética y las buenas costumbres, de modo que el hecho imponible que se verificaría en una situación ordinaria, por la actuación extraordinaria del mencionado sujeto se soslaya de tal manera que no afecta el bien común y, por el contrario, permite únicamente que él esquive la obligación fiscal para su beneficio.*

Como lo menciona Rubén Asorey, la elusión fiscal es “la conducta de un contribuyente tendiente a reducir la carga tributaria que resulta en principio legítima, no constituyendo una ofensa criminal”.<sup>11</sup> Es claro que para este autor tal reducción podría ser eventualmente ilegítima, es decir, podría revestir una situación en la que solo este sujeto pasivo actuando u omitiendo una actuación, ambas de manera consciente y voluntaria, logra esquivar la obligación que tiene, incluso pudiendo configurarse tal conducta como un delito tributario.

Siguiendo con las definiciones doctrinarias, el mencionado autor, cita a Beatriz González de Rechter quien indica que la elusión se trata de “un fenómeno económico exteriorizado mediante procedimientos jurídicos, ello así porque está dirigido a evitar el nacimiento del hecho económico que el legislador eligió como imponible; y agrega que la elusión fiscal lícita solo se produce cuando las personas no incurran en abuso de las formas jurídicas para evitar o aminorar la carga fiscal”.<sup>12</sup> Si bien habla de “evitar”, lo cual no es acertado pues esa acción se relaciona con la evasión según lo veremos más

---

<sup>11</sup> Rubén Asorey, “*Economía de opción, elusión y evasión y la excusación justificada de los tributos*”, en: Uckmar, Víctor, *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Editorial Ábaco, Buenos Aires, Argentina, 2005. P. 79.

<sup>12</sup> *Ibíd.*

adelante, esta definición proporciona otro elemento de análisis: el abuso del derecho o como Tarsitano lo nombra, el abuso de las formas.<sup>13</sup> Este “abusar” se refiere a “un camino artificial, apartado del cauce normal del derecho... a un abandono de los caminos normales previstos por el derecho para la obtención de un determinado resultado económico”.<sup>14</sup> Precisamente, este camino abusivo, estas formas inusuales, que pueden ser irregulares, son las que se deben distinguir, identificar, regular y sancionar.

La definición de Beatriz González difiere un tanto de lo afirmado por Ugalde Prieto y García Escobar, cuando definen a la elusión tributaria como aquella actividad que “consiste en evitar por medios lícitos que un determinado hecho imponible se realice, mediante el empleo de formas o figuras jurídicas aceptadas por el Derecho – aun cuando alguna de aquellas sea infrecuente o atípica – y que no se encuentran tipificadas expresamente como hecho imponible por la Ley Tributaria”.<sup>15</sup> El aporte de estos autores va aun más allá, pues señalan que habrá elusión legítima cuando las formas no se encuentren en el ordenamiento legal. Si seguimos esta línea, entonces, al eludir una figura regulada la consecuencia es la ilegalidad de esa actuación, lo que según esta tesis podrá incluso configurar una acción de carácter penal, tal como se explicará al tratar a la elusión tributaria ilegítima como un delito fiscal.

Otras definiciones de la doctrina, incluyendo autores ecuatorianos como Yolanda Yupangui, señalan que la elusión consiste en términos generales en “evitar el pago de un tributo utilizando determinadas formas jurídicas, aprovechando vacíos legales o haciendo interpretaciones acomodadas... tendiente[s] a lograr la no concreción del

---

<sup>13</sup> Alberto Tarsitano. “Presentación: A la luz...” *Op. cit.* p 25.

<sup>14</sup> *Ibíd.*

<sup>15</sup> Ugalde Prieto, Rodrigo y otro, *Elusión, planificación y evasión tributaria*, Editorial Lexis Nexis, Santiago, Chile, 2007. p. 71.

hecho imponible y más concretamente alcanzar el no pago del Tributo establecido”, todo lo cual coincide con la definición propuesta y, concuerda y se complementa con lo afirmado por los autores antes citados.<sup>16</sup>

Si recordamos que por elusión también se reconoce la posibilidad de esquivar o salir de una dificultad con algún artificio, burla o engaño, entonces precisamente por lo inicialmente indicado acerca de aquello considerado ilegítimo, tendríamos que esta variante de la conducta elusiva sería a través de artificios transgresores de la norma por su uso o aplicación, adversos al bien común procurado por el ordenamiento legal. Ahora bien, podría pensarse que si se prevé una situación derivada de una conducta individual no siendo ésta considerada ilegal, entonces no habría por qué sancionarla o determinarla como tal, incluso sustentando esta situación en el antes mencionado principio de legalidad. Lo indicado tiene su lógica inicial visto de manera simple. Sin embargo, sabemos, y así podemos reconocer desde ya y con mayor visión en las siguientes líneas, que existen conductas que aunque previstas en la norma como legales y en ausencia de una sanción, su utilización desmedida sumado a la falta de límites o controles para ella, posibilitan la configuración de un perjuicio de mayor escala que el “beneficio” que recibe un solo individuo; o que, sin causar un perjuicio, impiden obtener una mayor ventaja para el conglomerado social favoreciendo únicamente de manera individual o a un grupo reducido integrante de tal conglomerado.

Cabe indicar que con esto no se quiere decir que se debe perjudicar al individuo y condicionar sus derechos fundamentales e intereses propios para desarrollar su bienestar particular, restando su patrimonio, riqueza, aptitud o capacidad productiva en

---

<sup>16</sup> Yolanda Yupangui, *Posibilidad de evitar la elusión tributaria y figuras relacionadas*, Ponencia presentada en las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Cartagena, Colombia, febrero de 2010.

favor de otros que nada han hecho por obtener tal patrimonio o alcanzar esa riqueza, sino que siendo la finalidad de la norma tributaria la de promover la redistribución de los ingresos y estimular el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables, se entiende que al menos en esta área del Derecho son los individuos los que deben privilegiar el interés global por sobre el personal. De ahí que la definición más acertada respecto de la elusión ilegítima es cuando la podemos reconocer como *la situación por la cual mediante la utilización de normas que prevén conductas positivas o negativas para los individuos como contribuyentes, o aprovechándose estos de situaciones no previstas en la ley, logran obtener resultados distintos a los esperados u obtenidos en circunstancias fiscales normales, por lo que con tales conductas se verifica una considerable e inapropiada diferencia, ya sea por no generarse el hecho o porque tal generación conlleva una reducción considerable en la recaudación de tributos, lo cual afecta los fines fiscales y por ende el interés social, existiendo entonces la probabilidad de una sanción, incluso de carácter penal.*

Como se puede apreciar, y al contrario de lo que ocurre con la elusión legítima, al eludir ilegítimamente se está afectando el bien común y poniendo en riesgo los fines tributarios previstos en la Constitución y la Ley. La consecuencia lógica es la necesidad de controlar las situaciones ilegítimas y sancionar su realización considerando para ello el uso de medidas coercitivas penales.

La doctrina que confirma la posibilidad ilegítima de la elusión, concuerda de manera general con el concepto planteado. Así, Héctor Villegas se refiere a la elusión fiscal, mediante un concepto más amplio cuando expresa que se trata de “...una conducta antijurídica, consistente en eludir la obligación tributaria mediante el uso de

formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes”.<sup>17</sup> Respecto de este concepto, cabe hacer una observación ya que como se ha mencionado, la conducta elusiva procura esquivar la configuración del hecho generador de la obligación, mas no de esta misma, pues de ser así, si no se trata de un caso de exoneración, estaríamos frente a una situación de evasión fiscal según se analizará posteriormente. A lo indicado se suma el aporte de Beatriz González de Rechter quien afirma que la elusión es un “fenómeno económico exteriorizado mediante procedimientos jurídicos, ello así porque está dirigido a evitar el nacimiento del hecho económico que el legislador eligió como imponible”, a lo que agrega que solo será lícita o legítima siempre que no se incurran en el abuso de las formas jurídicas para aminorar la carga fiscal. Desde el punto de vista de González entonces la elusión fiscal sería mayormente legítima, pudiendo llegar a ser una infracción al revelarse una exagerada utilización de figuras contrarias a los fines fiscales.

Lo indicado coincide también con lo que afirma la antes citada autora Yolanda Yupangui Carrillo, cuando indica que habrá elusión ilegítima cuando el contribuyente se valga de formas jurídicas “inadecuadas o impropias” con el fin de “ocultar o transgredir las normas tributarias, tratando de disminuir o de hacer desaparecer la carga tributaria, por lo que deben ser sancionados.”<sup>18</sup> Vemos nuevamente que se trata a la elusión en relación directa con la obligación (la carga) fiscal, cuando, como lo hemos indicado, mantenemos y se ha explicado fundamentadamente, la conducta elusiva se verifica al soslayar el hecho imponible.

---

<sup>17</sup> Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Editorial De Palma. Buenos Aires, 1984.

<sup>18</sup> Yolanda Yupangui, “*Posibilidad de evitar la elusión tributaria...*” *Op. cit.* p. 20.

De su parte, Ugalde Prieto y Jaime García Escobar, para quienes la elusión solo puede tener caracteres legítimos, criterio con el que no se comparte en esta tesis según se ha afirmado anteriormente, citan a varios connotados tratadistas que coinciden con la propuesta de este trabajo y contradicen la propia postura de tales autores en Chile. Es así que en mención a Heinrich Wilhelm Kruse, indican que este considera lo siguiente:

“(en la) elusión el sujeto hace que no nazca la obligación tributaria mediante un comportamiento no establecido y físicamente irrelevante, pero que garantiza la obtención del mismo resultado económico que se habría alcanzado con el presupuesto del impuesto, actuando con abuso o fraude de Ley, a lo que agrega, que la elusión fiscal se traduce en un ahorro de impuestos, pero caracterizado por la violación indirecta de normas, institutos y procedimientos”.<sup>19</sup>

De acuerdo a esta apreciación, se puede observar que para el mencionado autor la elusión de manera general, conllevará la transgresión de normas, sin contemplar la posibilidad legítima de la conducta elusiva y que, tal como lo hacía el profesor Villegas, lo que se elude es la obligación, situación que no es precisa según se ha puntualizado anteriormente ya que lo que el sujeto busca y logra eludir siempre será el hecho imponible.

Por otro lado, Norberto Rivas indica que “la elusión es toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como finalidad evitar el nacimiento de una obligación tributaria, valiéndose para ello de fraude de ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito que no constituya infracción o delito”.<sup>20</sup> Exceptuando el continuo error al indicar que lo que se trata de eludir es la obligación, esta apreciación aunque inicialmente

---

<sup>19</sup> Ugalde Prieto, Rodrigo y otro, *Elusión, planificación y evasión tributaria*. Op. cit. p. 90.

<sup>20</sup> *Ibíd.*

parecería adecuada para definir a la elusión ilegítima, pues abarca el fraude de ley por el abuso de formas, termina indicando que siendo una conducta dolosa, no llega a constituirse como una infracción o delito, lo cual es reñido con los principios y normas del Derecho Penal y, por ende, del Derecho Penal Tributario, pues a menos que se trate, por ejemplo, de una causa de justificación, en la que la adecuación de la conducta al tipo previsto en la Ley, esto es, la tipicidad como categoría dogmática del delito, se encuentra excepcionalmente aceptada sin sanción, no podría haber conducta dolosa que no deba ser reprimida por el indicado Derecho Penal; y, como lo hacía el profesor Wilhelm, antes citado, el autor del concepto en análisis generaliza a la elusión en su carácter irregular, consideración que no se comparte por existir también la posibilidad legítima de la misma.

Con lo hasta aquí indicado es evidente que existen y se deben reconocer y distinguir las clases de elusión entendiéndolas tanto en su configuración legítima, la misma que no implica mayor dificultad en su análisis; y, la ilegítima que reviste una mayor complejidad según se ha demostrado. De esta manera se podrá identificar al fenómeno tributario elusivo de modo general, requiriendo aun la necesidad de revisión de las características propias de cada variante para reconocer su configuración ya sea como una actuación sin mayores repercusiones; o, como una conducta con tintes irregulares no solo de carácter administrativo sino hasta con elementos y consecuencias penales.

### 1.1.3. Características de la elusión tributaria.

En cuanto a las características de la elusión tributaria, al referirnos a su expresión legítima, se puede mencionar que son tres los rasgos fundamentales que la identifican:

a) Se reconoce una acción u omisión realizada previamente a la configuración del hecho imponible, como lo señalan Ugalde Prieto y García Escobar, “resulta ser a priori respecto de este”.<sup>21</sup> Ahora bien, estos autores no se refieren a los efectos específicos de estas acciones u omisiones que configuran la elusión legítima, lo cual resulta ser un elemento esencial que diferencia este tipo de elusión con la que tiene carácter ilegítimo según se expondrá posteriormente en este trabajo. Por ahora, lo importante es reconocer que el fenómeno elusivo tiene un momento inicial que es la configuración con el accionar activo o pasivo de parte del sujeto; y un momento posterior y final en el cual se reconocen los efectos de la acción u omisión elusiva. Esto último, según veremos, será uno de los factores determinantes para identificar la legitimidad o ilegitimidad de la elusión.

b) El actuar u omitir legítimamente conlleva a que el hecho generador de la obligación tributaria no se verifique, esto es, el sujeto actúa u omite siempre con la finalidad que el mencionado hecho generador no se produzca. A esta situación los autores citados la denominan como “noción de carácter negativo”. Sin embargo, el criterio en este trabajo no coincide con esta forma de denominación pues, además de parecer confuso frente a la posibilidad ilegítima de la elusión, desde el punto de vista económico del sujeto contribuyente - por ejemplo - la noción es positiva pues le permite

---

<sup>21</sup> Rodrigo Ugalde Prieto y otro, *Elusión, planificación y evasión tributaria*, Editorial Lexis Nexis, Santiago, Chile, 2007, *Op. cit.* p. 71.

ejercer el derecho al ahorro legítimo de impuestos, tal como lo menciona Alberto Tarsitano.<sup>22</sup>

c) La legitimidad de los actos que configuran la elusión. Esto significa que para que la actuación del sujeto se considere lícita, deben coincidir los efectos producidos con la conducta realizada sin que exista duda alguna entre la causa y el resultado; y, dicha actuación debe ser comúnmente realizada por la generalidad de sujetos, lo que en pocas palabras significa que no debe existir el denominado abuso de formas al cual se refiere la doctrina.

Este abuso de formas es lo que determina la legitimidad o ilegitimidad de la elusión, ilegitimidad que se evidencia, de manera general, con la utilización de subterfugios manifiestamente inapropiados que impiden ilícitamente configurar el hecho imponible. De ahí que de la definición ofrecida acerca de la elusión ilegítima y de las definiciones planteadas por la doctrina y citadas en este trabajo, podemos observar una situación en común al reconocer la ilegitimidad de la conducta elusiva: la intencionalidad en tal abuso de las formas jurídicas. Al respecto, Carlos Giuliani Fonrouge, indica que este “abuso de formas” se trata de la adecuación de “...estructuras jurídicas manifiestamente inapropiadas para configurar la efectiva situación, relación u operación económica gravada por las leyes impositivas, cuando deba razonablemente juzgarse que ha existido intención de evitar la imposición justa”, agregando que tales “formas o estructuras manifiestamente inapropiadas” deben realizarse por el sujeto con “la intención de evitar la justa imposición, según razonable apreciación”. Pese a que nuevamente se confunde la acción elusiva con la evasiva, al decir que hay la “intención de evitar” y no la “intención de eludir, esquivar, rodear, etc.”,

---

<sup>22</sup> Alberto Tarsitano, *Op. cit.* p. 25.

comprendemos el fondo de lo que Fonrouge pretende enseñarnos adelantando una de las características principales de la elusión ilegítima como infracción de carácter penal, a ser tratada en líneas posteriores: la intención del contribuyente o su “propósito deliberado de disminuir la carga tributaria”.<sup>23</sup> Desde la óptica de la propuesta del autor citado, se confirmaría inicialmente la hipótesis de este trabajo acerca de la posibilidad de una elusión tributaria ilegítima configuradora de una defraudación y, en consecuencia, de un delito fiscal.

En este sentido, entonces tenemos que además de las características generales de la elusión concebidas inicialmente en cuanto a la realización de la acción u omisión, previo a la configuración del hecho imponible, la pretensión en tal acción u omisión de no producir el hecho generador y la búsqueda de reducir la carga tributaria, debemos agregar el factor ilegítimo que se traduce en la ilegitimidad del actuar del sujeto mediante el abuso de formas. Así lo distingue y confirma Beatriz González de Rechter cuando indica que “...la elusión sería la conducta que, previamente a conformar el hecho generador del tributo, se dirige a evitar este último extremo, mereciendo la calificación de lícita siempre que no exista abuso de formas jurídicas”.<sup>24</sup>

De lo indicado se puede afirmar que para reconocer al fenómeno elusivo ilegítimo, deben confluír las siguientes situaciones características:

a) La forma o estructura elegida por el contribuyente tiene que ser inédita y no corresponder a las circunstancias económicas que se realizarían de manera ordinaria

---

<sup>23</sup> Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2004. p. 600.

<sup>24</sup> Beatriz González De Rechter, “*Tax avoidance/Tax evasion*”, Relato Nacional de Argentina al 37º Congreso de la International Fiscal Association (IFA), en “*Cahiers de Droit Fiscal International*”, vol. LXVIII, Kluwer Law, Rotterdam, 1983, p. 213 y 214, citada por Blanco, Andrés, “*Elusión, Evasión y Fraude Fiscales: Delimitación, explicación y crítica desde marcos teóricos generales*”, en *La Evasión y Elusión Fiscal, Normas Anti-Elusivas*. Revista latinoamericana de derecho tributario, No. 2, Caracas, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2005, p 133.

frente a la posibilidad de que se genere un tributo. En cuanto a esta característica, se debe indicar que la forma o estructura inédita no se da en todos los casos, existiendo la posibilidad de que tales formas o estructuras estén previstas en el ordenamiento jurídico y que su utilización inmoderada e injusta, presupongan una conducta ilegítima que configure la elusión en estudio.

b) La economía alcanzada por el contribuyente en la carga tributaria debe ser considerablemente mayor que la obtenida en situaciones similares por otros contribuyentes lo que sería contrario a la finalidad de la obligación tributaria pues, según se comparte con Giuliani Fonrouge, “el objeto de aquella corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos”, pago que, de haber elusión ilegítima, no ocurriría o se daría en menor cantidad debido a la disminución de la prestación generada por el tributo.<sup>25</sup>

c) La única justificación de esta conducta de parte del contribuyente será la reducción de la mencionada carga fiscal, es decir que su intención o propósito deliberado es lograr esa disminución. Recordemos que en cuanto a la elusión tributaria, la rebaja de los tributos, como se ha explicado, se distingue de la economía de opción, de la desgravación, de la exención y exoneración, entre otros beneficios fiscales, por lo que habrá que determinar que tal intención o propósito sean ilegítimos por generar un descenso injusto en la recaudación de tributos por parte del fisco.

d) Pese a existir la obligación original de pagar el tributo, esto es, no estar frente a una economía de opción o de no existir causas de excusa, exención, deducción o

---

<sup>25</sup> También puede conllevar, en situaciones especiales, la obligación de entregar “*cantidades de cosas*” siempre que el tributo sea “*fijado en especies*”.

beneficio fiscal, el sujeto logra esquivar de modo irregular la configuración del hecho imponible y, al hacerlo, esquiva también el nacimiento de la obligación tributaria.

e) La actuación del contribuyente implica que no se han verificado las formas y estructuras jurídicas previstas por el legislador, lo cual es contrario a los fines del ordenamiento jurídico y a los pretendidos por tal autoridad al emitir la norma tributaria; esto es, la persona logra eludir el hecho de convertirse en sujeto pasivo de la obligación fiscal, por la ausencia del hecho generador provocada intencionalmente, o logra que esta sea menor de lo que en una situación normal lo sería.

Estas situaciones características que, como se ha dicho, deben verificarse conjuntamente para considerar la ilegitimidad de la elusión, en principio podría pensarse que dependen básicamente de valoraciones subjetivas ya que es completamente lícito procurar un ahorro en cuanto al pago de impuestos, tasas y contribuciones. Sin embargo, precisamente la adopción de situaciones extrañas e inapropiadas a las circunstancias comunes que adoptaría normalmente el contribuyente, en comparación con situaciones similares en las que otros sujetos han actuado según lo ha previsto la Ley, o incluso con situaciones en las que el mismo sujeto ya había procedido, evidenciarían que al menos existe una circunstancia por regularse, por decir lo menos. En pocas palabras se trata de la utilización de formas diversas a las comunes que permiten obtener ventajas que por su configuración y efectos, resultan ilegítimas frente a los fines tributarios, esto es, como lo menciona Anzola, existe una “intencionalidad fraudulenta en el comportamiento”, que deberá ser

tratada “según razonable apreciación”, tal como también se ha indicado lo ha afirmado Fonrouge.<sup>26</sup>

Este es el punto crítico que determina si nos encontramos frente a una actuación elusiva legítima o si por el contrario existió un propósito premeditado para esquivar la configuración del hecho generador. Al descifrar cual de las dos situaciones anteriores es la posición del contribuyente, podremos determinar si estamos o no frente a la existencia de una infracción a la Ley en detrimento de los derechos del fisco, y, de acuerdo con lo indicado hasta aquí y en líneas posteriores, si se trata de una situación irregular que deba ser corregida sobre todo por el Derecho Penal, toda vez que este problema también interesa al Derecho Tributario.

Las situaciones características mencionadas son las que sin duda determinan la legitimidad o ilegitimidad de la elusión. Sin embargo, hay autores que plantean una característica adicional, la cual según el criterio ofrecido en este trabajo, es en sí un rasgo general de la elusión sea esta legítima o ilegítima. Este rasgo característico tiene que ver con el objetivo económico del sujeto de reducir la carga tributaria y así, desde el punto de vista legítimo, se relaciona con el derecho a desarrollar actividades económicas libremente, tal como lo prevé el numeral 15to. del artículo 66 de la Constitución de la República; e, ilegítimamente, se presenta con la realización de conductas irregulares que atentan contra el patrimonio del Estado de acuerdo con lo que se ha mencionado respecto de la elusión tributaria ilegítima.<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup> Oswaldo Anzola, “*La Ley Tributaria: su interpretación y los medios legales e ilegales para evitar o reducir sus efectos*” en *La Evasión y Elusión Fiscal, Normas Anti-Elusivas*. Revista latinoamericana de derecho tributario, No. 2, Caracas, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2005. p. 62.

<sup>27</sup> Art. 66.- Se reconoce y garantizará a las personas: (...) 15. El derecho a desarrollar actividades económicas, en forma individual o colectiva, conforme a los principios de solidaridad, responsabilidad social y ambiental.

## 1.2. La elusión tributaria frente a la evasión.

Una vez revisadas las formas en las que al menos teóricamente se presenta la elusión tributaria en sus versiones de legitimidad e ilegitimidad, es con esta última situación elusiva con la que existe doctrinariamente una relación con el fenómeno de la evasión, que en ocasiones podría implicar una confusión en caso de no poder diferenciar los elementos propios de cada una de estas instituciones jurídicas. Por ello, es indispensable determinar en este estudio, su distinción en cuanto se refiere al concepto de evasión, sus características y situaciones que originan a esta última, de manera que quede claro que se trata de situaciones que difieren entre sí y que, por lo tanto, deberían no solo analizarse doctrinariamente, sino preverse normativamente.

Para ello, como se ha mencionado con antelación, hay que recordar que cuando de elusión fiscal se trata, en términos generales nos encontramos ante un evento por el que se ha esquivado la norma tributaria sorteando la realización del hecho generador. De ahí que, dejando de lado por ahora a la versión legítima de la conducta elusiva y concentrándonos en su posibilidad ilegítima, es conveniente tener presente que por ésta se entiende, en pocas palabras a *una situación de aprovechamiento irregular de normas o de vacíos legales con los que se elude el hecho generador tributario con el fin de obtener resultados que afectan ilegítimamente los fines fiscales y el interés social*, lo cual, al menos inicialmente en cuanto al deber de colaboración, tiene que ver con el fenómeno de la evasión, pues por ésta se reconoce una *situación por la que el contribuyente, una vez configurado el tributo, esto es, cuando ya ha sido generado y debe cumplirse, se evita dicho cumplimiento de manera que la obligación tributaria no se verifica afectando con ello al patrimonio del Estado*. Esta definición introductoria que se ofrece concuerda con lo afirmado por Leonardo Andrade cuando indica que la

evasión es “...una figura jurídica consistente en la falta de pago voluntario de tributos establecidos por la Ley.<sup>28</sup> Es una actividad ilícita y habitualmente está contemplada como delito en la mayoría de los ordenamientos jurídicos positivos del mundo”. Este concepto, es compartido en este trabajo y confirmado por la propuesta de Ugalde Prieto y García Escobar, quienes afirman que la evasión es “el incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias, generalmente acompañado de maniobras engañosas que buscan impedir que sea detectado el nacimiento o el monto de la obligación tributaria incumplida”.<sup>29</sup> Como se puede apreciar, tanto en la doctrina nacional como en la internacional existe coincidencia en que al encontrarnos frente al fenómeno jurídico de la evasión, en ella lo que se busca es evitar que surja la obligación tributaria o, si surge, incumplirla; mas no se refiere al nacimiento del hecho imponible, como lo es, según se sostiene en este trabajo, el caso de la elusión.

En consecuencia, si tomamos frente a frente a la evasión, como la conducta que consiste en evitar ilícitamente la configuración de la obligación tributaria, esto es, evadir el pago de lo debido al fisco, y, a la elusión, que en síntesis de lo indicado, es la utilización de normas que prevén conductas positivas o negativas para los individuos como contribuyentes, o el aprovechamiento desproporcionado e irracional de éstos, de situaciones no previstas en la ley por las que logran obtener resultados distintos a los esperados u obtenidos en circunstancias fiscales normales, con las cuales se verifica una considerable e inapropiada diferencia en la recaudación de tributos, por no generarse el hecho imponible, lo cual conlleva una reducción considerable de los mismos, afectando los fines tributarios, llegamos a la conclusión inicial que

---

<sup>28</sup> Leonardo Andrade, *El Ilícito Tributario*, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2011, p. 121.

<sup>29</sup> Rodrigo Ugalde Prieto y otro, *Elusión, planificación y evasión tributaria*. *Op. cit.* p. 95.

evidentemente ambas situaciones son conductas que, pese a guardar estrecha relación en cuanto al resultado que producen, definitivamente cada una de ellas tiene sus propios elementos caracterizadores y sus propias y específicas maneras de identificarse, por lo que es evidente entonces que se trata de situaciones que difieren entre sí, y deben ser tratadas, reguladas y sancionadas, de ser el caso, de modo independiente en beneficio del patrimonio del Estado como bien jurídico protegido, ante una eventual confirmación de una adecuación de carácter penal.

Al respecto, Rubén Asorey indica que, mientras “en la elusión el contribuyente cree que está alcanzando un ahorro fiscal legítimo, su conducta es recalificada fiscalmente pues produce una tensión con el propósito atribuido a la ley fiscal que se propuso alcanzar esa situación”, lo que quiere decir que el fin tributario es afectado con el acto elusivo lo que lo hace ilegítimo; en cambio, en la evasión, “el contribuyente sabe que está quebrando la Ley, que no evita el hecho imponible, sino que solo intenta sustraerse a la obligación tributaria mediante ocultaciones maliciosas o declaraciones engañosas, que pueden hallar soporte funcional en el empleo de formas jurídicas verdaderamente inadecuadas que se exhiben como mera pantalla para ocultar la realidad”.<sup>30</sup>

Pese a esta evidente distinción, lo que ocurre con frecuencia es que se puede dar una confusión entre ambos fenómenos ya que, a decir del citado profesor Asorey parafraseando a Fonrouge, existen en ambas situaciones tres condiciones para determinar que la conducta del contribuyente es evasiva o elusiva ilegítimamente, a saber: que esta se dé por el “uso de formas o estructuras jurídicas manifiestamente

---

<sup>30</sup> Asorey, Rubén, *Economía de opción, elusión y evasión y la excusación justificada de los tributos*, en: Uckmar, Víctor, *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Editorial Ábaco, Buenos Aires, Argentina, 2005, pp. 79-80.

inapropiadas; con la intención o propósito deliberado (y exclusivo) de disminuir la carga tributaria; y, que haya una razonabilidad en la apreciación del elemento subjetivo”, esto último relativo precisamente a la necesidad de comparar situaciones análogas para determinar si hubo o no la intención dolosa por parte del contribuyente”, quedando como único criterio de distinción, el nacimiento o no de la obligación tributaria.<sup>31</sup>

Es clara entonces la diferencia entre la evasión y la elusión ilegítima, pues mientras que en la primera si se configura el hecho imponible pero se incumple dicha obligación fiscal, en la elusión ilegítima, mediante argucias poco frecuentes, se logra eludir el surgimiento del hecho configurador, eludiendo así la carga tributaria real que tiene el contribuyente. En pocas palabras, en la elusión ilegítima se “juega” irregularmente esquivando el nacimiento de la obligación para afectar la recaudación de impuestos lo que no sucede en la evasión, pues en esta última si se verifica el hecho generador.

Ahora bien, evadir, idiomáticamente tiene como sinónimo la palabra evitar lo cual, evidentemente, se distingue del núcleo de la conducta irregular elusiva por la cual se esquiva, rodea o burla una determinada situación. Esto quiere decir que mientras la evasión es un acto directo de adecuación de una conducta ilegítima e ilegal, por elusión siempre entenderemos y habrá que determinar las circunstancias que rodean a la actuación del sujeto pues indirectamente podrá estar obteniendo resultados adversos para el fisco aprovechándose de la falta de normas, siendo claro entonces que la acción evasiva es distinta a la elusiva, ya que mientras al eludir se esquiva, rodea, burla, soslaya; con la evasión, se perpetra un “subterfugio para evadir una dificultad” lo

---

<sup>31</sup> *Ibíd.*

cual se distingue plenamente de elusión tal como la hemos descrito.<sup>32</sup> Además en cuanto a sus características, el fenómeno evasivo, según lo afirman Ugalde Prieto y García Escobar, a diferencia de la elusión ilegítima, presenta los siguientes rasgos particulares:<sup>33</sup>

1) “Existe evasión no sólo cuando se logra evitar totalmente el pago del tributo, sino también cuando haya disminución en el monto debido”.<sup>34</sup> Esta primera característica evidencia claramente el momento de la evasión frente al momento de la elusión, al referirse al pago o reducción de lo adeudado, se entiende perfectamente que la conducta evasiva transgrede los principios tributarios y las arcas del Estado cuando el contribuyente ya ha generado un hecho y su obligación puede determinarse, sea que no la pague o que la pague parcialmente evadiendo la totalidad de la misma. Si no fuera así, y lo que el sujeto buscara fuera no dar nacimiento al hecho generador con actos ilegítimos, entonces estaríamos frente a la figura de la elusión ilegítima de tributos.

2) “La evasión tributaria debe estar referida a un determinado país cuyas leyes tributarias se transgreden”.<sup>35</sup> Esta característica guarda relación con los principios de legalidad y territorialidad, es decir con la necesidad previa de que exista en el ordenamiento jurídico las disposiciones que establezcan las obligaciones fiscales y las sanciones en caso de incumplimiento por parte de los contribuyentes. Desde cualquier punto de vista, este es un rasgo característico general que incluso podría ser aplicado a la elusión en su variante ilegítima.

---

<sup>32</sup> “Evasión” en *Diccionario de la Lengua Española*, Real Academia Española, Tomo I, a – g, Vigésima Edición, Madrid, 1984. p. 615.

<sup>33</sup> Ugalde Prieto, Rodrigo y otro, *Elusión, planificación y evasión tributaria*, *Op. cit.* p.97.

<sup>34</sup> *Ibíd.*

<sup>35</sup> *Ibid*, p.24.

3) “La evasión sólo puede producirse por parte de aquellos que están jurídicamente obligados a pagar un tributo al fisco”. Al igual que la característica número uno planteada por los autores citados, aunque tal vez de modo más claro, se revela con esta característica que es necesario el surgimiento de la obligación y el incumplimiento doloso del pago total o parcial de la misma para considerar la existencia de la conducta evasiva.

4) “Toda evasión fiscal es violatoria de disposiciones legales, es decir, antijurídica, la pugna de la conducta con la norma tributaria convierte a esta conducta en ilícita con prescindencia de que el derecho privado no le atribuya consecuencias jurídicas.”<sup>36</sup> Finalmente, está claro que no se puede hablar, como se lo hacía hace varias décadas atrás, de evasión legal, legítima o lícita. La conducta evasiva o con rasgos evasivos es siempre ilegítima y tendrá como consecuencia la respectiva sanción. No es preciso considerar que tiene una versión que no afecta al fisco o que solo basta con una corrección de carácter civil o administrativo. La evasión es una conducta dolosa, de carácter penal que evidentemente se convierte en un elemento más de distinción frente al fenómeno elusivo no tipificado como ilegal en Ecuador y confundido con la misma evasión en varios ordenamientos jurídicos alrededor del planeta.

Las características descritas no solo que identifican un hecho ilegítimo, sino como se ha expuesto con antelación, una conducta evidentemente ilegal. Así se reconoce en la legislación ecuatoriana cuando el Código Tributario, que si bien no habla de evasión como tal, reconoce varias conductas evasivas tratadas

---

<sup>36</sup> *Ibíd.*, p. 24.

doctrinariamente como defraudación, esto es, como un delito penal.<sup>37</sup> Encontramos en este sentido los numerales 4to., 6to., 7mo., 8vo., 9no. y 10mo. del artículo 344 del Código ecuatoriano en mención, que establecen diversas actuaciones de los contribuyentes reconocidas todas ellas como casos de defraudación, pero que al analizarlos detenidamente son en realidad situaciones de evasión, e incluso de elusión ilegítima haciendo referencia al numeral 6to., que trataremos en detalle en el capítulo siguiente.<sup>38</sup> Lo común de estas conductas es que todas ellas implican un acto cometido por una “acción u omisión dolosa”, esto es, que el contribuyente realiza su conducta teniendo pleno conocimiento de la ilegalidad (por prohibición o por una norma que manda a hacer algo que finalmente no se hace), y la voluntad para hacer o dejar de hacer exactamente lo que la ley le prohíbe o le ordena que haga.

En ordenamientos jurídicos como el argentino o el español, entre otros, se reconoce a la evasión como una conducta irregular, en ocasiones confundida con la defraudación pero que de modo general sus conductas configuradoras son reconocidas y sancionadas como delito penal. Así por ejemplo, en Argentina se tipificó la figura de la

---

<sup>37</sup> Código Tributario ecuatoriano. R.O.-S No. 38 de 14 de junio de 2005.

<sup>38</sup> Art. 344.- Casos de defraudación.- A más de los establecidos en otras leyes tributarias, son casos de defraudación: (...)4.- Proporcionar, a sabiendas, a la Administración Tributaria información o declaración falsa o adulterada de mercaderías, cifras, datos, circunstancias o antecedentes que influyan en la determinación de la obligación tributaria, propia o de terceros; y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren a la administración tributaria, de datos falsos, incompletos o desfigurados. (...).

6.- La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente.

7.- La alteración dolosa, en perjuicio del acreedor tributario, de libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos;

8.- Llevar doble contabilidad deliberadamente, con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica;

9.- La destrucción dolosa total o parcial, de los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias, o de los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias;

10.- Emitir o aceptar comprobantes de venta por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real; (...).

evasión fiscal, como tal, a partir de la sanción de la Ley Penal Tributaria No. 23.771, en febrero de 1990, distinguiendo el procedimiento administrativo tributario de determinación, del proceso penal que se debe iniciar por la infracción perpetrada.<sup>39</sup> De manera similar, en España, el Código Penal español sanciona las conductas consideradas como evasivas, aunque se las interpreta como defraudación y describe de algún modo como un accionar elusivo, pese a lo cual su contexto se descubre como el de la evasión, pues precisamente trata de la omisión de pago total o parcial de tributos, esto es, con la omisión del cumplimiento de la obligación generada y determinada.<sup>40</sup>

En conclusión, y sin que por ahora se pretenda hacer un análisis extensivo de lo que debe entenderse por evasión, para clarificar la distinción propuesta con la elusión, es necesario indicar que el hecho de evadir tributos busca evitar el pago de la obligación cuando el hecho está generado y se puede determinar. Este hecho siempre será irregular y deberá considerarse como ilícito de carácter penal, pues su configuración es atentatoria hacia los fines fiscales, ya que se evita el pago del tributo de manera dolosa por medios ilícitos evitando incluso las formas lícitas previstas en la ley para no estar obligado tributariamente, como pueden ser las exenciones o exoneraciones. Por ello, adoptar conductas no previstas por el legislador, cuando la obligación tributaria ha nacido para evitar el pago de la misma, será en cualquier momento y circunstancia un acto doloso que debe sancionarse como evasión por el Derecho Penal ya que infringe bienes jurídicos protegidos como lo son el patrimonio estatal y el sistema económico del país que se verían afectados por quienes logran

---

<sup>39</sup> <http://sala.clacso.edu.ar/gsd1285/collect/ar/ar-013/index/assoc/HASH01e1.dir/alderete.html>. Octubre, 25 de 2012.

<sup>40</sup> [http://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/legislacion/l\\_20121008\\_02.pdf](http://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/legislacion/l_20121008_02.pdf), Agosto, 4 de 2012. Art. 305 y siguientes del Código Penal Español.

mediante acciones falaces, obtener ventajas fiscales que consecuentemente serán ilícitas.

De igual modo es necesario distinguir, como se ha afirmado, que por una parte, la elusión podrá ser legítima o ilegítima; mientras que por otra, en cuanto a la evasión ésta siempre será ilegítima e ilegal, ya que no solo siempre deberá estar prevista por el legislador, sino que carece de una posibilidad en la que se pueda encontrar vestigios de legitimidad, siendo como lo indican Ugalde y García<sup>41</sup> una incongruencia hablar de evasión lícita o legítima.

En consecuencia, se hace evidente la novedad y necesidad del estudio planteado por este trabajo al concentrarse en determinar las situaciones que permiten evidenciar la posibilidad de eludir ilegítimamente presentándose éstas como se ha indicado supra, básicamente con el abuso de formas no previstas legalmente o habiendo sido previstas, al utilizarse irregularmente, lo que genera fraude, pues se elude el hecho que en circunstancias normales generaría la obligación tributaria afectando así los fines tributarios que persigue el Estado.

Lo analizado hasta aquí permite entonces responder la interrogante acerca de si ¿puede considerarse a la elusión como evasión? Al respecto, una vez comprendido el concepto y las características de ambas figuras, principalmente de la elusión, se puede afirmar que la respuesta es negativa, ya que la conducta elusiva es distinta a la evasiva, pues tienen sus propias particularidades que las hacen independientes técnica y jurídicamente entre sí, asemejándose únicamente en cuanto al resultado, mas no en cuanto a la acción u omisión que las pueden configurar. Lo indicado se comprobará de mejor forma en el capítulo II de este estudio especialmente con la propuesta de

---

<sup>41</sup> Ugalde Prieto, Rodrigo y otro, *Elusión, planificación y evasión tributaria*, Op. cit. p. 95.

tipificación de la elusión ilegítima como conducta penal. Sin embargo, desde ya se puede plantear un paralelismo para entender de mejor forma la situación planteada, si se hace un símil con las conductas penales “Hurtar” y “Robar” ya que ambas conductas son actuaciones por las que se afecta la propiedad ajena, es decir tendrían la misma finalidad por lo que podrían confundirse.<sup>42</sup> Pese a ello, existen particularidades en cada una que las distinguen, pues si un bien que no pertenece al sujeto activo de la acción penal es hurtado por este, entonces significa que se ha apropiado del mismo sin utilizar como medio la violencia o en general el uso de la fuerza; pero, si el mismo sujeto activo, en lugar de hurtar, comete el delito de robo, esto quiere decir que para apropiarse del bien jurídico protegido que le es ajeno, se ha valido de medios que han implicado fuerza, violencia o amenazas en contra del legítimo propietario o de sus cosas, lo cual evidencia que a pesar de que inicialmente ambas conductas - hurtar y robar (evadir y eludir ilegítimamente) - de modo general podrían considerarse como similares, tienen sus propios elementos y circunstancias de configuración, diferenciándose claramente como conductas de interés penal y tributario, unas de otras y requiriéndose su estudio y diferenciación no solo doctrinario sino además legal.

---

<sup>42</sup> *Código Penal ecuatoriano*. R.O. No. 147 de 22 de enero de 1971. Arts. 547 y 550.

## CAPÍTULO II

### LA ELUSIÓN EN EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO.

#### 2.1. La elusión ilegítima: ¿Infracción tributaria o delito fiscal?

Para que una conducta sea considerada como delito, deben confluir varias situaciones que conlleven al legislador a tomar la decisión de regularla bajo la amenaza de una pena. De ahí que no es tan simple como en principio parecería, que una actuación libre del ser humano sea, no solo limitada legalmente sino sancionada con la restricción de tal libertad. Es por ello que, para lograr esa finalidad el funcionario llamado a legislar, además de utilizar herramientas jurídicas, debe recopilar una serie de elementos propios de la sociología, antropología, psicología, economía, entre otras ciencias, para desarrollar la política criminal que determinará cuáles son esas conductas que deben ser tipificadas, esto es, incorporadas al ordenamiento jurídico penal y descritas en él a través del respectivo tipo en la Ley. Esto es lo que ocurre en general con toda clase de delitos incluidos los relativos al campo penal-tributario.

Así, si nos remitimos a la época de Beccaria, o a los postulados clásicos o positivistas del Derecho Penal e incluso si revisamos las tendencias doctrinarias actuales podemos afirmar que todas ellas, al menos en un comienzo, sostienen su análisis en el principio de legalidad y en las principales teorías que fundamentan la pena, a saber: las teorías retributivas o absolutas y las teorías preventivas, relativas o utilitarias.

En cuanto al principio de legalidad enfocado únicamente dentro del área penal, visto desde una óptica general en dicha materia, observamos que no puede existir un delito ni una pena, sin que se haya regulado como tal la conducta humana, y

establecido la sanción correspondiente, esto es lo que significa el aforismo latino “*nullo crime, nulla poena, sine lege*”. Esto es invariable, inmutable, unánime. No puede considerarse como delito la actuación de una persona si dicha actuación, que puede ser una acción u omisión, no se encuentra prevista con anterioridad a su realización como una infracción de carácter penal en el ordenamiento jurídico en análisis. Hacer lo contrario, esto es, sancionar una conducta no tipificada o tipificarla para sancionar actos cometidos con antelación a tal tipificación sería atentar contra los Derechos Humanos fundamentales del agente infractor y transgredir, así mismo, otros principios y garantías vigentes como son principalmente, la seguridad jurídica y el debido proceso, reconocidos tanto internacionalmente como actualmente en Ecuador a raíz de la promulgación de la Constitución del año 2008 en el que se convirtió en un Estado de Derechos y Justicia Social.

Ahora bien, si retomamos la necesidad concurrente del país por precautelar sus intereses tributarios, velar por los requerimientos generales, la correcta redistribución que permita lograr un desarrollo menos dispar en la sociedad, resulta importante para ello analizar todas las posibilidades de recaudación de ingresos que se puedan establecer, siempre que su establecimiento sea equitativo, igualitario, proporcional, general, global, etc.; y si para ello es necesario plantear sanciones, incluso penales, a quienes conociendo el deber de solidaridad incumplen con el mismo, entonces resulta necesario fijar las normas que regulen nuevas conductas como medio para la consecución de tales objetivos, como sería el caso del establecimiento de los actos que por acción u omisión impliquen elusión tributaria ilegítima y, ésta sea tipificada como delito penal.

De ahí que, como se indicó anteriormente, existen fundamentos económicos, sociales y hasta morales para tipificar una conducta y en consecuencia sancionarla. No es consecuente con la justicia y el Derecho que dos individuos, sin consideraciones específicas a cada uno y que realizan la misma actividad económica, tengan distintas obligaciones tributarias, cumpliendo uno de ellos con el Estado, mientras el otro solo cumple con él mismo. Esto es lo censurable, lo que resulta inequitativo, desigual, desproporcional, atentatorio contra una necesidad solidaria superior a la individual, por lo que conductas de este estilo, al estar tipificadas, deben ser detectadas, reguladas y sancionadas siempre que merezcan un castigo más allá de los correctivos no penales que puedan estar previstos en la Ley.

Como se mencionaba anteriormente, así como debe considerarse al Principio de Legalidad en materia penal, al momento de tipificar una conducta y establecer las sanciones, resulta necesario considerar los fundamentos retributivos o preventivos de la pena, siendo los primeros, sin pretender hacer un análisis exhaustivo del tema, aquellos en los que, de modo general, se sanciona por el daño causado sin importar nada más que ello para el efecto. En cuanto a las teorías preventivas, éstas procuran que la sanción se aplique no por el simple hecho de que se haya cometido el delito y causado un tal daño, sino que tienen un espectro más amplio al buscar que el delincuente se rehabilite y su condena sea un ejemplo para la sociedad de modo que se prevenga la comisión de nuevos delitos como el cometido. ¿Qué es lo que este breve análisis quiere decir? En pocas palabras, que es necesario combinar ambos factores de fundamentación penal para, en primer orden, evitar arbitrariedad y, en segundo término, lograr la eficacia de la norma jurídica. Esto quiere decir que una vez prevista la conducta típica, la sanción no puede darse simplemente como un efecto de

castigar por castigar, o por la simple comisión de la infracción, como ocurriría si se aplicara de manera pura la retribución para corregir una conducta. Al contrario, es necesario prever los factores que confluyen en la realización del delito y que provocaron la realización de la acción u omisión dañosa con el fin de no solo imponer la pena sino de que ella sirva para educar, rehabilitar y enviar un mensaje global a la comunidad, con el cual se prevenga o, al menos advierta acerca de la posibilidad de sanción al público en general.

Lo indicado respecto a la necesidad de tipificar conductas para lograr no solo un orden jurídico sino también el cumplimiento de las obligaciones sociales, es un factor común de los tipos penales que han sido previstos como delitos en los últimos años en Ecuador. Sin que se pretenda analizar en detalle a la administración tributaria en el país, es necesario reconocer que la capacidad de recaudación se ha incrementado considerablemente en los últimos años gracias a una serie de factores como son las campañas publicitarias y de información, los procedimientos transparentes, oportunos y eficientes, y, así mismo, la concienciación en la ciudadanía del deber de declaración y aportación, la motivación a los contribuyentes a través de loterías tributarias y, principalmente, por las posibles sanciones en caso de incumplimiento y la ejecución de las mismas al verificar tal incumplimiento. Así lo demuestran cifras oficiales ofrecidas por el Servicio de Rentas Internas del Ecuador en su portal web que en el año 2002 registra una recaudación total de más de dos mil millones de Dólares en comparación a la recaudación del año 2011 que registra más de nueve mil millones<sup>43</sup>, lo que evidencia la eficacia de las medidas adoptadas y de los correctivos aplicados. Lo indicado hasta aquí haría pensar que no es necesario regular aun más las actividades tributarias de

---

<sup>43</sup> <http://www.sri.gob.ec/web/guest/estadisticas-generales-de-recaudacion>. 29 de noviembre de 2012.

los contribuyentes, ahogándolos con regulaciones y normas de todo tipo que implican bajo ciertos supuestos incluso la sanción penal. Entonces, ¿por qué tipificar a la elusión ilegítima si es que los objetivos se están cumpliendo y la recaudación fiscal del país se ha multiplicado en casi cinco veces en los últimos diez años? La respuesta aunque parezca simple luego de lo dicho en los párrafos anteriores es la siguiente: la elusión ilegítima es una conducta anormal del contribuyente, y esa anormalidad debe ser, en base a todo lo evidenciado hasta aquí, regulada para lograr su detección y sancionada por ser ilegítima, contraria a Derecho e injusta.

Ahora bien, ¿esa regulación debe ser únicamente de carácter administrativo tributario o implica la necesidad de tipificarla como una conducta penal? Recordemos que para autores como Carlos Giuliani Fonrouge, la elusión “trata de la utilización de formas o estructuras jurídicas autorizadas, con el propósito de aliviar la carga fiscal”, definición de la que se comprendería que no habría razón para sancionarla penalmente, existiendo, en el peor de los casos, apenas la posibilidad de regularizarla por su ilegitimidad con un correctivo no judicial.<sup>44</sup> Sin embargo, otra corriente, como la sostenida por Héctor Villegas, afirma lo siguiente:

“...existe elusión cuando se recurre a formas manifiestamente inadecuadas y anormales con relación al acto o negocio jurídico que se pretende llevar a cabo, si esa recurrencia obedece al deliberado propósito de no pagar el tributo que grava al acto o negocio jurídico realmente perseguido y si esa anormalidad de ropaje jurídico, no tiene otra explicación racional que el propósito de evadir el legítimo gravamen, aun cuando se lo realice por una forma no prohibida por el derecho”.<sup>45</sup>

---

<sup>44</sup> Carlos Giuliani Fonrouge, citado por Álvaro Mejía Salazar en *Diccionario de Derecho Tributario*, Editorial CEP. Quito. 2012. p. 128.

<sup>45</sup> Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires. Editorial De Palma.1984. p. 328.

Lo indicado demuestra, al contrario de lo sostenido por Giuliani Fonrouge, que existe la conciencia y la voluntad de perjudicar al erario fiscal, lo cual implicaría la existencia de dolo en la actuación del sujeto pasivo de la relación tributaria, por ende, una infracción que debería ser sancionada incluso penalmente al confirmarse la intención dolosa del contribuyente. Ante esto, resulta necesario determinar si la elusión ilegítima es una situación que configura tan solo una falta administrativa o, si por ella se adecua un delito con tal actuación, para lo cual, en primer lugar es necesario hacer referencia a las denominadas de manera general como infracciones tributarias en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.

Al respecto, la primera referencia de estas infracciones es hacia las contravenciones<sup>46</sup>. Éstas, se reconocen como violaciones de normas adjetivas, transgresiones al procedimiento administrativo tributario; o con el incumplimiento de deberes formales previstos en la Ley, como la obligación de presentar la respectiva declaración de impuesto a la renta anual. En ambas hipótesis, según lo analizado hasta aquí, no encontraríamos posibilidad de que la elusión ilegítima sea considerada como contravención, pues, como se ha dicho, es una conducta que conlleva mucho más que un “simple” incumplimiento de deberes procedimentales que pueden ser reparados a través de correcciones de carácter administrativo como las multas.

Por su parte, tampoco estaríamos frente a una situación de elusión ilegítima al configurarse una falta reglamentaria, siendo ésta la segunda referencia a una infracción prevista por el artículo 315 del Código Tributario ecuatoriano, pues con esta conducta lo que se infringiría es una norma de carácter “infralegal”, que actualmente se sanciona

---

<sup>46</sup> *Código Tributario ecuatoriano*. R.O.-S No. 38 de 14 de junio de 2005.

con multas y otras medidas de orden administrativo para corregir la violación de reglamentos y otras normas de inferior jerarquía que la Ley.<sup>47</sup>

Finalmente, se prevén los delitos tributarios acerca de los cuales el Código de la materia hace una simple referencia en el artículo 315 al prever que “constituyen delitos los tipificados y sancionados como tales en este Código y en otras leyes tributarias”.<sup>48</sup> De esta disposición lo único que se puede concluir es que, para considerar una conducta delictiva en esta rama del Derecho, se debe respetar el fundamental principio de legalidad rector del Derecho Penal, *nulo crime, nula poena, sine lege*, esto es, no podrá haber delito ni sanción sin ley previa que los establezca. Este principio, reconocido expresamente en Ecuador tanto por la norma sustantiva penal, en su artículo 2, como por la adjetiva penal, también en el artículo 2, se encuentra así mismo previsto en otros ordenamientos jurídicos como el español.<sup>49</sup> En este ordenamiento jurídico de Europa continental, se reconoce al principio en mención, con relación al área penal, mediante tratamiento tanto constitucional como legal, al regular que se requiere una ley formal para crear instituciones tributarias, como los delitos.<sup>50</sup> Así también se reconoce en Perú, aproximándonos a una realidad latinoamericana más cercana, cuando en la Norma IV, prevista en el Decreto Supremo No. 135 – 99 – EF se

---

<sup>47</sup> Art. 315.- Clases de infracciones.- Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias.

Constituyen delitos los tipificados y sancionados como tales en este Código y en otras leyes tributarias. Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código o en otras disposiciones legales.

Constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones.

<sup>48</sup> *Ibíd.*

<sup>49</sup> Eusebio González García, *Principios tributarios constitucionales, el principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978*. Universidad de Salamanca, Salamanca, España, 1989. p. 399.

<sup>50</sup> Cfr. Constitución española de 29 de diciembre de 1978 y también Cfr. Ley General Tributaria Española, Art. 8. Boletín Oficial del Estado No. 303 de 18 de diciembre de 2003.

determina que “sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede: (...) d) Definir las infracciones y establecer sanciones”, en materia tributaria.<sup>51</sup>

Entonces, si continuamos con la hipótesis de considerar como delito a la elusión tributaria ilegítima, además de reconocer que existe de por medio un bien jurídico protegido como lo es el patrimonio del Estado, según incluso lo ha reconocido el anteriormente citado Héctor Villegas, es necesario comprender qué se entiende por delito tributario, para posteriormente analizar las categorías dogmáticas del tipo penal, como son: tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, las cuales determinarían la existencia o no de una conducta delictiva. De ahí que si bien el Código Tributario ecuatoriano no describe tal conducta delictiva, a diferencia de lo que hace con las contravenciones o faltas reglamentarias, al menos reconoce como tal a la defraudación y describe las situaciones que la configuran, de modo que esta conducta contiene de manera general, todas las hipótesis consideradas como delitos tributarios que son conductas esencialmente dolosas, esto es, realizadas por el agente infractor, con conocimiento y voluntad de su actuación ilegal.<sup>52</sup>

De ahí que para superar esta “indefinición legal”, con lo analizado hasta aquí, se puede afirmar que el delito tributario es la voluntad de acción u omisión de una persona que al encontrarse previamente establecida y tipificada en la ley tributaria, y supletoriamente en la ley penal, resulta contraria a sus disposiciones prohibitivas o imperativas y, atenta dolosamente contra el patrimonio del Estado, de tal modo que por su gravedad, al confirmarse la responsabilidad de dicha persona, es susceptible de la aplicación de una pena. Reconocido el delito, al menos en teoría, resulta necesaria la

---

<sup>51</sup> Decreto Supremo No. 135 – 99 – EF, publicado el 19 de agosto de 1999.

<sup>52</sup> Lo mismo ocurre en el proyecto de Código Orgánico Integral Penal ecuatoriano en su artículo 247 que en lugar de establecer de modo general la conducta delictiva relativa al área tributaria, repite casi con exactitud el concepto de defraudación previsto en el actual Código Tributario.

individualización y exposición de las categorías dogmáticas que lo configuran, principalmente, por dos finalidades, la primera, definir y distinguir al delito de la “simple infracción tributaria de carácter administrativo”, como son las faltas reglamentarias y las contravenciones; y, la segunda finalidad, entender cómo reconocer si estamos o no frente a una conducta delictiva. Solo entendiendo estas situaciones tanto las autoridades públicas (especialmente, funcionarios del Servicio de Rentas Internas, jueces y fiscales) como los particulares podrán comprender no solo la necesidad de reconocer a la elusión ilegítima como un delito, sino también las conductas que la configurarían.

## **2.2. Las categorías dogmáticas del delito tributario.**

Un dogma “es una verdad o principio de una doctrina, ciencia o religión, que se considera cierto e innegable”.<sup>53</sup> Analizar las categorías dogmáticas de un tipo penal, y en especial del tipo relativo a la infracción tributaria, es un ejercicio técnico jurídico que precisamente permite observar e identificar los elementos que configuran el delito en dicha área del Derecho, de manera que se pueda evidenciar, la existencia o inexistencia de un acto irregular de carácter penal tributario, y con ello confirmar o no la adecuación de la conducta prevista en la norma que lo prevé; si se ha producido o no un daño; y, determinar si el infractor es o no responsable por su acción. Esta identificación resulta necesaria e indispensable para hacer realidad el debido proceso en un contexto en el que el nivel y los conocimientos especializados son fundamentales para evitar arbitrariedades en las acciones que se inicien en contra de una persona y, así mismo, impedir que los sujetos puedan cometer infracciones, como la elusión

---

<sup>53</sup> *Diccionario Santillana del Español*, Bogotá, Santillana, 1995, p. 228.

tributaria ilegítima propuesta como delito en este trabajo, quedando su actuación en la impunidad.

### **2.2.1. La tipicidad.**

Según lo indicado y en el sentido que se ha referido respecto a la elusión tributaria ilegítima como eventual delito fiscal, la primera de las categorías dogmáticas a analizar es la tipicidad. Para comprender esta primera categoría, es necesario elaborar un concepto indicando que se trata de aquella mediante la cual se puede evidenciar que la conducta realizada se adecua o no al tipo del delito establecido por el legislador. Es, en síntesis, lo que Muñoz Conde define como “la adecuación de un hecho cometido a la descripción que de este hecho se hace en la ley penal”.<sup>54</sup> Evidentemente, al referirse a la ley penal, el mencionado autor no se encuentra restringiendo el establecimiento de la tipicidad a un cuerpo de leyes penalistas, sino, a todas las normas que, de acuerdo con la Constitución, contengan sanciones penales por la realización de actividades, positivas o negativas, del sujeto infractor, como es el caso del Código Tributario que prevé conductas típicas cuya ejecución se encuentra amenazada con la aplicación de una pena. Para facilitar la comprensión de esta categoría, analicemos el numeral 6to. del artículo 344 del Código Tributario que tipifica como defraudación a la omisión dolosa de ingresos que procedían ser declarados legalmente.<sup>55</sup>

---

<sup>54</sup> Francisco Muñoz Conde, *Teoría General del Delito*. Editorial Temis. Segunda Edición. Bogotá, 2008. p. 55.

<sup>55</sup> Art. 344.- Casos de defraudación.- A más de los establecidos en otras leyes tributarias, son casos de defraudación: (...) 6.- La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente (...).

En este caso, atendiendo que la tipicidad se subdivide en una tipicidad de carácter objetivo, esto es, que contiene la descripción de los sujetos activo, pasivo, del bien jurídico protegido y de la acción, conducta, núcleo o verbo rector, y en ciertos tipos penales elementos normativos y valorativos; y, otra de carácter subjetivo, lo que significa que debe distinguirse si se actuó con dolo o con culpa, debemos analizar si la actuación que se encuentra tipificada contiene todos los elementos de esta categoría, ya que solo así podría, inicialmente, identificarse la existencia de un delito. Para ello, como se ha dicho, supongamos que se acusa a un contribuyente de omitir dolosamente la declaración de ingresos que procedía ser realizada de acuerdo con la Ley. Este es un típico caso que puede producirse en el ámbito penal tributario, pero para confirmar su comisión debe realizarse previamente el análisis de las categorías dogmáticas del delito, empezando por la mencionada tipicidad. Así, esta categoría contiene elementos que deben cumplirse y verificarse en conjunto y, que se traducen en lo que la doctrina reconoce, según se ha indicado, como tipicidad objetiva y subjetiva. Si éstos no se cumplen conjuntamente no habrá tipicidad y entonces la conducta será atípica, con lo que en consecuencia, no existirá delito. En el supuesto analizado, la tipicidad objetiva presenta, principalmente, los siguientes elementos:

- Sujeto activo de la infracción.- este primer elemento se refiere al agente que adecúa su conducta a la descripción del tipo penal previsto como infracción. Es decir, se trata del sujeto que delinque, aquel que realiza el acto prohibido, o procede omitiendo la acción que se espera que haga. Como lo indica Muñoz Conde el sujeto activo de la infracción penal es “la

persona que realiza la conducta típica”.<sup>56</sup> En el caso estudiado el sujeto activo sería todo aquel que se encuentre obligado a declarar ingresos por disposición legal. No se trata de un sujeto activo calificado, como sería si la norma hiciera referencia a la calidad en la que una persona comete una infracción de carácter penal.

- Bien jurídico protegido.- El bien jurídico protegido por el numeral 6to. del artículo 344 del Código Tributario, es el patrimonio público. Al respecto se realizará una amplia explicación al referirnos a las consecuencias de la elusión tributaria ilegítima para la administración. Sin embargo, por el momento cabe indicar que precisamente ese bien jurídico protegido se presenta como el “interés que la ley penal pretende proteger”.<sup>57</sup>

- Sujeto pasivo.- El sujeto pasivo del acto típico en análisis es el Estado. Esta situación es importante destacar pues en derecho tributario se conoce como al sujeto activo de la relación fiscal al mismo Estado y, al sujeto pasivo de dicha relación, al contribuyente de manera general; mientras que en Derecho Penal, el sujeto activo, como se ha dicho, es el agente infractor de la norma, siendo entonces evidentemente el ofendido o quien sufre el daño o perjuicio causado, la víctima de la actuación delictiva de dicho agente activo. En el caso utilizado como ejemplo, como se ha afirmado, por la transgresión del patrimonio público, es el Estado.

---

<sup>56</sup> Francisco Muñoz Conde, *Teoría General del Delito*. Op. cit. p. 55.

<sup>57</sup> *Ibíd.*

- Verbo rector o conducta.- Este elemento de la tipicidad objetiva se refiere al núcleo de la acción u omisión ejecutados por la persona.<sup>58</sup> En el caso en análisis el legislador ha establecido como verbo del tipo la acción de “omitir dolosamente los ingresos”, es decir se trata de una norma imperativa, esto es que ordena hacer en lugar de prohibir, con lo que si no se hace lo ordenado se transgrede tal norma, esto es declarar los ingresos que se obtienen con la finalidad de pagar los impuestos que correspondan.

Estos son los principales elementos de la tipicidad objetiva como categoría dogmática del tipo penal en análisis, los cuales junto a los elementos normativos y valorativos que pueden verificarse solo en la descripción de ciertas conductas, como se ha mencionado, deben configurarse de manera conjunta caso contrario no se habrá adecuado el accionar del sujeto al indicado tipo.<sup>59</sup> Por ello, analizados los elementos de la tipicidad objetiva, si es que uno de ellos no se verifica, entonces no habrá tal tipicidad y, por lo tanto, todo análisis posterior restante sería inútil. Sin embargo, de cumplirse todos ellos y estar configurada la ya indicada tipicidad objetiva, procede entonces la necesidad de analizar los elementos de la tipicidad subjetiva, la cual comprende al dolo o a la culpa. Mientras por dolo, en materia penal, se entiende a la resolución libre y consciente de realizar voluntariamente una acción u omisión prevista

---

<sup>58</sup> Ernesto Albán Gómez, *Manual de Derecho Penal Ecuatoriano*, Ediciones Legales, Quito, p. 151.

<sup>59</sup> El análisis de estos elementos, dependerá del tipo penal que describa la conducta del sujeto. Habrá ocasiones en que se pueda determinar que existen elementos normativos en el la tipicidad objetiva y habrá otras en la que esto no sucederá. Lo mismo ocurre con los elementos valorativos, razón por la cual su estudio específico debe confrontarse con lo explicado con gran habilidad por Francisco Muñoz Conde en *Teoría General del Delito*, *Op. cit. supra*, p. 55.

y sancionada por la ley, o de manera más sencilla, como se ha dicho anteriormente, a la conjunción o ecuación que suma el conocimiento del tipo más la voluntad de realizar lo previsto en él como infracción penal, pese a la amenaza de la pena, por su parte la culpa consiste en la infracción al deber objetivo de cuidado ya sea por negligencia, imprudencia, impericia o inobservancia, y debe encontrarse siempre establecida en el indicado tipo penal previsto por el legislador. En el supuesto analizado del numeral 6to. del artículo 344 del Código Tributario, no es así, siendo evidente que esta infracción se trata de una conducta en la que debe existir dolo, pues la propia norma indica que se trata de una “omisión dolosa” excluyendo de esta forma toda posibilidad de que ésta se encuadre a la acción por una supuesta negligencia, inobservancia, imprudencia o impericia, esto es, por culpa del sujeto activo penal investigado, a lo cual debemos agregarle la presunción de conciencia y voluntad al haberse verificado una infracción según lo prevé el Código Penal nacional en el artículo 33.<sup>60</sup>

Este es el análisis básico de la tipicidad como primera categoría dogmática del tipo penal. La confirmación de cada uno de los elementos que conforman la subdivisión objetiva es la condición inicial que debe cumplirse para proceder a examinar si se actuó o no con dolo o con culpa. En el caso utilizado como ejemplo se habla de una conducta esencialmente dolosa, por lo que habrá que comprobarse que efectivamente se haya omitido la información de manera consciente y voluntaria. La adecuación de la conducta a la descripción que de ella hace la ley por considerarla delictiva, con todos sus elementos, de manera intencional, premeditada y deliberada (como en el ejemplo del numeral 6to.) o con negligencia, impericia, imprudencia o inobservancia, como en

---

<sup>60</sup> *Código Penal ecuatoriano*. R.O. No. 147 de 22 de enero de 1971. Art. 33.

los casos de delitos culposos, constituye la configuración de la tipicidad, como primer indicador que se podría estar ante la comisión de un delito.

### **2.2.2. La Antijuridicidad.**

Siguiendo con la hipótesis de la omisión dolosa de ingresos, si se confirmó el cumplimiento de todos los elementos de la tipicidad, antes explicada, esto es, si la conducta se encuentra subsumida al supuesto de hecho previsto en la norma, entonces es necesario proceder a analizar la segunda categoría dogmática del tipo penal, que es la antijuridicidad ya que en una situación delictiva “normal” encontraríamos que configurada la tipicidad habrá antijuridicidad. Es mediante esta categoría por la cual básicamente se determina si la conducta es contraria a derecho, ilícita o injusta.<sup>61</sup> Sin embargo, pueden presentarse supuestos de excepción, como lo son las causas de justificación, por ejemplo, la obediencia debida o el mandato de la ley, situaciones en las cuales la conducta del sujeto activo de la infracción es inmune a las consecuencias sancionadoras del tipo previsto en la disposición penal, pese a causar un daño, el cual, precisamente al estar previsto y justificado legalmente por el legislador como situaciones extraordinarias, no configuran el ilícito penal y, en consecuencia, el agente infractor carecerá de responsabilidad precisamente por actuar bajo una causa de justificación.

Ahora bien, si no estamos frente a una de dichas causas, se debe continuar con el análisis de la antijuridicidad, la cual, como la tipicidad, podemos decir que tiene subdivisiones, siendo éstas la antijuridicidad formal y la material. En el primer caso, nos estamos refiriendo a la posibilidad de ir en contra de la norma, de realizar la acción

---

<sup>61</sup> Francisco Muñoz Conde, *Teoría General del Delito. Op. cit.* p. 65.

prohibida sin ninguna justificación prevista en la ley; mientras que en la antijuridicidad material, nos referimos al daño, lesión o puesta en peligro del bien jurídico protegido. Así, si en el ejemplo utilizado se omite voluntariamente el registro de un ingreso, con conocimiento de que al hacerlo se configura la defraudación tributaria y que se cumple la formalidad de lo injusto, de lo antijurídico, de aquello que había sido prohibido, entonces estamos frente a una conducta que además de ser típica es antijurídica formal y materialmente. Lo mismo ocurre en caso de registrar deducciones, rebajas o retenciones que no hayan ocurrido, que sean inexistentes, con lo cual tanto la acción como la omisión delictiva tributaria se verifican con la simple actividad dolosa contraria a la ley, o con la inactividad, en igual sentido, cuando la norma prevé la obligatoriedad de actuar de una u otra manera.

La antijuridicidad es esencialmente “el juicio de valoración objetiva que se formula a una conducta que siendo típica, lesiona determinados bienes jurídicos que se han considerado previamente como merecedores de tutela penal”.<sup>62</sup> Entonces, al realizar la acción prohibida u omitir la actuación cuando existe la obligación legal de actuar, sumado con la lesión que se causa al bien jurídico protegido, se configuran las condiciones que determinan si se verifica o no esta categoría dogmática. Los supuestos de ocultación, adulteración u omisión de ingresos de los cuales se puede obtener el impuesto causado y que nos sirven de ejemplo, solo demuestran que el “tipo de lo injusto” precisado en materia penal es plenamente identificable al tratarse de ilícitos penales de carácter tributario, por lo que su análisis y comprobación resultan indispensables al momento de resolver acerca de la comisión de un delito fiscal, ya que

---

<sup>62</sup> Alfonso Zambrano Pasquel, *Manual de Derecho Penal*, Guayaquil, Ecuador, Universidad Católica Santiago de Guayaquil, 1984, p. 196.

de lo contrario podría tratarse de una situación en la que se presente la tipicidad y no la antijuridicidad, o esta última se encuentre legal y constitucionalmente justificada, supuestos en los cuales no habría delito.

### **2.2.3. La Culpabilidad.**

En cuanto a la última de las categorías dogmáticas del tipo penal, tenemos a la culpabilidad la cual, según lo indica el citado profesor Muñoz Conde<sup>63</sup>, se refiere a la comisión de un acto típico y antijurídico, pudiendo actuar de un modo distinto, esto es, conforme a derecho. ¿Qué es lo que esto quiere decir? Que una persona al momento de actuar con conciencia y voluntad, puede elegir entre adecuar su conducta al tipo previsto en la Ley e infringirla causando un daño o peligro; o, por el contrario cumplir no haciendo lo prohibido o haciendo lo ordenando, pues ante él se presentan las posibilidades de actuación y éste las reconoce. De ahí que al momento de juzgar una conducta, el juez llamado a sancionarla o no, debe realizar el juicio de reproche al preguntarse: ¿confirmadas la tipicidad y antijuridicidad, el sujeto activo del delito podía actuar de manera distinta a la que actuó? Esto servirá, fundamentalmente, para comprobar si existen causas de exclusión de la culpabilidad o, si confirmadas las dos categorías previamente aludidas, también se confirma ésta y, con ello, la adecuación de la conducta al tipo del delito previsto por el legislador.

Por esta razón, el juez, al realizarse dicha pregunta, debe confirmar si se puede atribuir al sujeto la responsabilidad por la acción u omisión que ha conllevado la configuración del delito. Esto quiere decir que efectivamente se puede haber identificado la tipicidad y antijuridicidad del acto, sin embargo, no se puede hacer

---

<sup>63</sup> Francisco Muñoz Conde, *Teoría General del Delito. Op. cit.* p. 55.

responsable a un sujeto por su comisión, pues no podía actuar de otra manera, al no tener otras alternativas conocidas, como ocurre con el error de tipo o el error de prohibición o, como se ha indicado anteriormente, con las causas de justificación, situaciones todas en las cuales el sujeto infractor podría, finalmente, no ser sancionado determinándose su inculpabilidad.

Para facilitar esta concepción de la culpabilidad, y su verificación en la comisión de un delito tributario se pueden distinguir varios elementos que la determinan. El primero de ellos es la capacidad de culpabilidad, esto es, la posibilidad de imputar la comisión de un delito a un sujeto cuya madurez psíquica se encuentra probada o, que no sufra una enfermedad mental. Este elemento, básicamente se refiere a la capacidad de las personas. El segundo elemento, al cual se ha hecho referencia previamente, es el conocimiento de las disposiciones y prohibiciones contenidas en la norma; y, el tercero, la exigibilidad de un comportamiento distinto, siendo únicamente el autor del acto o de la omisión delictiva quien haya tenido la facultad de discernir si se comportaba de un modo o de otro. Un ejemplo que ilustra básicamente esta categoría sería la situación en que la ley prevé la obligación de declarar los ingresos a fin de recaudar los respectivos impuestos. El sujeto podría entonces decidir si declararlos o no; o declararlos fraudulentamente, en cuyo caso la infracción se perpetraría al no corregir o rectificar la información consignada mediante una declaración sustitutiva, como lo indican algunos autores.<sup>64</sup> En consecuencia, la culpabilidad es en sí la posibilidad de atribuir la conducta delictiva al sujeto procesado al confirmarse que éste

---

<sup>64</sup> Isaac Merino Jara, *El Delito Fiscal*, Madrid, España, Editoriales de Derecho Reunidas S.A., 2000, p. 43.

pudo actuar de un modo (de forma legal) y sin embargo, con conocimiento y voluntad, no lo hizo o lo hizo parcialmente.

Es claro entonces que la culpabilidad se trata de la confirmación de una conducta tipificada que se ha llevado a cabo a pesar de la prohibición u obligación contenida en la ley, por medio de una acción u omisión, la misma que le es atribuible al sujeto activo del delito el cual teniendo la capacidad, voluntad, conocimiento, y discernimiento respectivos, ha actuado consciente y libremente en contra de lo previsto en la ley como infracción penal tributaria y, con ello, ha afectado un bien jurídico protegido como lo es el patrimonio del Estado.

Ahora bien, hasta aquí lo que se ha analizado es tan solo un ejemplo del ejercicio que de manera general se debe realizar para determinar si existe o no un delito y si éste debe o no ser sancionado. Para ello se ha hecho referencia al caso de omisión dolosa de ingresos, lo que podría considerarse dependiendo de la situación, como elusión si es que quien debería convertirse en el sujeto pasivo de la relación tributaria logra percibir tales ingresos de manera indirecta sin configurar el hecho generador y sin embargo beneficiarse de tales ingresos, o de lo contrario, al verificarse dicho hecho generador, estaríamos ante un caso de evasión tipificada en Ecuador como defraudación. De ahí la necesidad de plantear un ejemplo de un caso puro de elusión ilegítima, como lo es la fusión entre una sociedad que registra pérdidas con otra que está por registrar utilidades y termina siendo la empresa absorbente que declara tales pérdidas. Esta situación, si bien no es tratada como una manera ilegítima de elusión por parte de Rodrigo Ugalde y Jaime García, al menos ellos aceptan que es

una circunstancia discutible, y así lo es según el siguiente razonamiento.<sup>65</sup> Por un lado, se debe reconocer el ámbito legal de la fusión de sociedades en el país. En este sentido, la Ley de Compañías establece en la letra b) del artículo 337 la posibilidad de que una compañía sea absorbida por otra que continúa subsistiendo.<sup>66</sup> Planteemos entonces el caso ilustrado por los indicados Ugalde y García: ellos sostienen una circunstancia en la que una empresa, llamémosla “ABC”, es dueña de un terreno que planea lotizar, urbanizar y construir casas en los lotes para venderlas y obtener utilidades considerables. Ahora bien, antes de realizar el ejercicio económico, los accionistas de “ABC” deciden fusionar a esta empresa, la sociedad “XYZ” que ha declarado pérdidas por varios años, pues resulta más conveniente absorber tales pérdidas y las obligaciones de esta última y así tributar menos o incluso no tributar, que tener que hacerlo por la venta de las viviendas restando sus utilidades. ¿Cuál es entonces la situación de elusión ilegítima? La respuesta está en el importante tributo que debió generarse por el negocio de venta de las viviendas, cuya generación se eludió al fusionar a la empresa “ABC” con la sociedad “XYZ” con pérdidas, estando la primera obligada legalmente a hacerse responsable por las obligaciones de la segunda de acuerdo a lo previsto por el segundo inciso del artículo 341 de la Ley de Compañías.<sup>67</sup>

El caso aparentemente es completamente legal e incluso puede llegar a decirse que se trata de una situación de “planificación tributaria o economía de opción” lo cual

---

<sup>65</sup> Rodrigo Ugalde Prieto y otro, *Elusión, planificación y evasión tributaria*, Editorial Lexis Nexis, Santiago, Chile, 2007, p. 84.

<sup>66</sup> Art. 337.- La fusión de las compañías se produce: (...) b) Cuando una o más compañías son absorbidas por otra que continúa subsistiendo (...).

<sup>67</sup> Art. 341.- El acuerdo que permita la disolución de las compañías que se fusionan debe ser aprobado con igual número de votos que el requerido en los estatutos para la disolución voluntaria de la misma. La compañía absorbente se hará cargo de pagar el pasivo de la absorbida y asumirá, por este hecho, las responsabilidades propias de un liquidador respecto a los acreedores de ésta.

es incorrecto, pues en situaciones económicas viables, normales, a nadie se le puede ocurrir aceptar cuantiosas pérdidas en lugar de importantes utilidades que es evidentemente el fondo de la intención de absorber a “XYZ”, no porque “ABC” como contribuyentes esté obligada a elegir la situación que le imponga una mayor carga fiscal, sino porque evidentemente su intencionalidad es esquivar el hecho que le genera mayores impuestos y menores utilidades de manera atípica, distinto de las expectativas comunes en estas situaciones, restándole de esta forma ingresos al erario público. Entonces, ¿cabría tipificar como delito este caso de elusión tributaria ilegítima? Con el análisis hecho hasta aquí la respuesta es afirmativa. La norma tendría que describir la conducta penal, establecer si es o no un delito calificado (nombrar a los accionistas y/o representantes de la compañía); indicar que el daño sería en contra del Estado y su patrimonio como sujeto pasivo y bien jurídico protegido; evidentemente para ella se requeriría del conocimiento más la voluntad de los o el infractor, esto es, estaríamos frente a una conducta dolosa; y, con seguridad la contestación al juicio de reproche sería: “sí, los sujetos, sí podían actuar de otra manera”; todo lo cual, en síntesis, evidenciaría el cumplimiento de la tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad.

Éste, parecería ser el ejemplo de menor dificultad de análisis para determinar la necesidad de tipificar como delito penal a la elusión tributaria ilegítima, sin que ello quiera decir que es el único caso, pues las posibilidades se ampliarán de acuerdo con las actuaciones, omisiones y en general con el ejercicio económico que realicen las personas, como pueden ser las situaciones que de manera amplia menciona Leonardo Andrade, a saber:

“Darle a una situación jurídica determinada el estatus de otra distinta, aprovechando alguna clase de conceptualización defectuosa, para aplicarle una Ley Tributaria más benigna; ampararse en una

exención tributaria que por su defectuosa técnica legislativa, no había sido prevista para el caso particular en cuestión; incluir bienes en categorías cuya enumeración no está contemplada por la ley tributaria, y por tanto su inclusión dentro del hecho tributario es dudosa, para eximirlos de impuestos”; y finaliza el mencionado autor afirmando que “...la persecución de la elusión tributaria es enormemente difícil...”.<sup>68</sup>

Lo indicado en cuanto a las categorías dogmáticas permite afirmar que efectivamente la elusión tributaria ilegítima podría considerarse un delito y no solo una infracción de carácter administrativo. Considerando el primer ejemplo propuesto acerca de la omisión dolosa de ingresos, cabe aclarar simplemente que esta omisión podría haberse realizado mediante la utilización de medios inadecuados y anormales respecto de la situación jurídica que se ha llevado a cabo en relación a lo que ha ocurrido con otros contribuyentes en igual situación, lo que perjudicaría de manera deliberada el patrimonio público al demostrarse que la intención del sujeto era no causar, ilegítimamente, el tributo esperado. Sin duda, al descubrirse una actuación así, o como las descritas de modo general por Andrade y de modo más específico aunque sin reconocer del todo su ilegitimidad por Ugalde y García, estaríamos frente a la necesidad racional de proteger al erario estatal de las actuaciones particulares irregulares, distintas, anormales, tipificando la elusión tributaria ilegítima como una conducta ajena e independiente a la defraudación de manera general y, a la evasión, específicamente, tanto términos legales como en términos doctrinarios.<sup>69</sup>

---

<sup>68</sup> Andrade, Leonardo. *El Ilícito Tributario*, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2011. p. 133.

<sup>69</sup> Rodrigo Ugalde Prieto y otro, *Elusión, planificación y evasión tributaria. Op. cit.* p. 84.

### **2.3. Consecuencias negativas y positivas de la tipificación de la elusión ilegítima.**

De modo general, como se ha explicado, la elusión tiene una faz legítima y otra ilegítima. Este reconocimiento tiene como resultado el necesario estudio de las consecuencias o efectos de cada caso, tanto para el contribuyente como para la administración, entendida como Estado, principalmente con relación al mantenimiento, disminución o aumento del erario estatal, pues de considerarse situaciones de legitimidad en la elusión, entonces dicho erario se mantendría sin siquiera la expectativa de recaudar los fondos de la actividad legítima del contribuyente, y así mismo éste ninguna irregularidad habría cometido con su actuación.

En ninguna de ambas situaciones o perspectivas podría indicarse que hay perjuicio ni para el sujeto activo, ni para el sujeto pasivo. Por otro lado, podría decirse que hay un beneficio para el contribuyente al lograr reducir su carga tributaria legítimamente y, en cuanto al Estado, el efecto positivo sería el cumplimiento de las normas de parte de sus ciudadanos.

Ahora bien, si por el contrario, nos encontramos frente a una actividad elusiva ilegítima, comprobada y sancionada (o al menos comprobable y sancionable), entonces, se evidenciarán o serán susceptibles de evidenciar consecuencias negativas tanto para el erario o patrimonio nacional como para el contribuyente por su actuar ilegítimo. Empecemos entonces por identificar las consecuencias que genera esta última actuación y la tipificación como conducta penal.

### **2.3.1. Consecuencias de la tipificación de la elusión ilegítima para el contribuyente.**

El contribuyente al tipificarse la elusión ilegítima como delito, habrá debido reconocer que sus actuaciones tendrán un nuevo límite que demarcará su accionar, activo o pasivo, entre lo considerado legítimo y lo establecido como ilegítimo pues, como se ha previsto por siglos, "*ignorantia non excusat*". De ahí que si adecua su conducta activa u omisiva a lo previsto como elusión ilegítima tendrá que ser sancionado corrigiendo el perjuicio que ha causado al mermar aquello que se esperaba recaudar por la administración, esto es, podría ser sujeto no solo de la obligación de pagar lo que le correspondía en una situación normal, de no haber actuado ilegítimamente; sino que su conducta, considerada criminal, lo sometería a la imposición de una pena privativa de libertad y a la multa respectiva por su conducta ilegítima e ilegal.

En todo caso, el contribuyente no podrá quedar en la impunidad, estableciéndose la medida de la sanción según la gravedad del daño causado al patrimonio estatal. Además, para evitar que se cometan estas conductas será necesario establecer técnicamente en la legislación que regule a la elusión tributaria ilegítima, la distinción de sus supuestos con los de los beneficios fiscales de modo que se controle que el contribuyente pretenda confundir o desligar su actuación elusiva ilegítima, alegando la existencia de tales beneficios. Para ilustrar lo indicado se debe entender que por beneficio tributario se reconoce a una norma que produce una dispensa general o parcial de la obligación tributaria, y que en la legislación ecuatoriana

se verifican a través de los subsidios, las rebajas, las exenciones o estímulos fiscales.<sup>70</sup> Estas situaciones jurídicas, como se observa, son completamente alejadas de la posibilidad de ser consideradas como elusión ilegítima, según se ha explicado en el primer capítulo, pero podrían ser utilizadas por el sujeto pasivo para disfrazar su acto elusivo, especialmente en cuanto a las exenciones, como se daría al establecer una propiedad inmueble a nombre de una tercera persona que se encuentre dentro del grupo de los adultos mayores.

Sin embargo de lo indicado, habrá quienes afirmen que no solo hay consecuencias negativas para el contribuyente por su accionar ilegítimo, sino que también buscarán algún efecto positivo. En este sentido, lo único que se podría considerar positivo para el sujeto pasivo de la relación tributaria que se ha convertido en sujeto activo de la infracción penal por su elusión ilegítima, es la generación de conciencia fiscal, al ser sancionado buscando su rehabilitación y reeducación, haciéndole comprender que su incumplimiento afecta tanto penalmente como tributariamente a la sociedad. Esto pues tal infracción además de implicar la transgresión a bienes públicos, especialmente, atenta contra principios constitucionales del nuevo orden tributario nacional como son el de generalidad, igualdad, equidad y, principalmente, el de solidaridad, este último como factor primigenio de un nuevo esquema constitucional en el país en donde, como lo afirma José Vicente Troya, se ha pretendido la “implantación de un proceso incluyente, democrático, equitativo, solidario,

---

<sup>70</sup> *cfr. Ley del Anciano*, Registro Oficial No. 439 de 24 de octubre del 2001; y *Reglamento para la aplicación de los beneficios tributarios a favor del anciano correspondientes a impuestos fiscales*, Registro Oficial No. 623 de 22 de julio del 2002.

diverso y ecológicamente sustentable” todo lo cual es propio del nuevo Estado de Derechos y Justicia Social.<sup>71</sup>

Son claras las consecuencias para el contribuyente en cuanto a la tipificación de la conducta elusiva ilegítima y lo son pues, según se verá a continuación, es el patrimonio público, entendido como el dinero de todos los ciudadanos, el que está en juego al eludirse ilegítimamente el hecho generador de la obligación tributaria.

### **2.3.2. Consecuencias de la tipificación de la elusión ilegítima para la administración.**

Si continuamos con la idea de considerar a la elusión ilegítima como infracción penal, manteniendo la necesidad de su tipificación, para definir las consecuencias de su verificación para la administración pública, cabe preguntarse ¿cuáles serían estas consecuencias? Para responder esta interrogante se debe indicar que los delitos tributarios, ya sea que estemos hablando de la defraudación en los términos generales en los cuales lo hace el Código de la materia en el país, o de la evasión, según se ha explicado; o de la elusión fiscal ilegítima, propuesta como delito en este trabajo, todas ellas son conductas que afectan al patrimonio del Estado. Por un lado, en cuanto a las dos primeras, al reducir ilegítimamente la obligación tributaria; y, por otro lado, en referencia a la tercera, al eludir, de igual manera, el nacimiento del hecho generador, situaciones que de no configurarse, se esperarían obtener los recursos necesarios que aporten al erario nacional para cumplir distintos fines como pueden ser: el financiamiento de programas de alimentación, educación, salud, transporte,

---

<sup>71</sup>José Vicente Troya, *El modelo económico, financiero y tributario de la Constitución de 2008*, Corporación Editora Nacional, Quito, 2009, p. 317.

ambientales, entre otros; la inversión en tecnologías o en créditos productivos, de comercio o industriales; e incluso, el pago de deuda pública, nacional o internacional, siendo todas estas posibilidades, algunos de los aspectos que se ven mermados por la comisión de estas conductas de parte de los contribuyentes.

Si nos concentramos en el criterio propuesto acerca de asumir a la elusión tributaria ilegítima como un delito, considerando que se la comete utilizando subterfugios, o aprovechándose, como lo menciona Leonardo Andrade, de lo que comúnmente se conoce como 'hecha la ley, hecha la trampa', esta es una práctica condenable desde cualquier punto de vista que no debería alentarse ni mucho menos realizarse pues mediante la identificación de vacíos legales, se conspira, como se lo ha dicho contra los principios de equidad, estabilidad normativa tributaria, realidad económica y especialmente contra la recaudación y redistribución financiera del Estado necesaria para el desarrollo socioeconómico del país.<sup>72</sup>

De lo indicado se puede afirmar que la principal consecuencia de la elusión tributaria ilegítima es la transgresión al patrimonio público como bien jurídico protegido. Para comprender esta aseveración es necesario entender en primer orden qué se entiende por patrimonio público para, en segundo lugar, asimilarlo como se ha indicado, a un bien jurídico protegido. Así, dicho patrimonio público, entendido en sus varias formas de reconocerlo como erario fiscal, erario nacional, patrimonio estatal, etc., puede considerarse como, "el conjunto de propiedades, bienes, derechos y obligaciones, materiales e inmateriales expresables en términos cuantitativos (dinero o

---

<sup>72</sup> Leonardo Andrade. *El Ilícito Tributario*. Op. cit. p. 139. Este autor ecuatoriano, hace referencia a la elusión fiscal como una conducta ilegítima, sin embargo concluye su exposición respecto de la misma afirmando que "es una ventana para no cumplir lícitamente las obligaciones fiscales, sin embargo, afecta las políticas, procesos y procedimientos fiscales" lo cual parece ser una contradicción que debería ser corregida precisamente tipificando esta conducta como una infracción de carácter penal.

especies) que posee a su favor una nación”.<sup>73</sup> Entonces, si entendemos que dentro de tales obligaciones se encuentran las de los contribuyentes, no como la obligación tributaria en sí, sino como la obligación de aportar a la sociedad en la que vive como ciudadano, al eludir ilegítimamente el hecho que configuraría la primera y haría efectiva la segunda (refiriéndonos a tales obligaciones), estaríamos frente a una falta que reduce el patrimonio de dominio estatal perjudicando los programas o proyectos públicos y transgrediendo los principios rectores de la actividad tributaria.

Como se indicó, una vez comprendido el concepto de patrimonio en general, por su parte un bien jurídico protegido, en pocas palabras, se trata de “todo objeto que interesa a la sociedad, no sólo las cosas y los derechos, sino todos los bienes intangibles que reconoce la dignidad del ser humano” como pueden ser la vida, la propiedad, la honra, la integridad, entre otros.<sup>74</sup>

En ese sentido tenemos autores que reconocen la posibilidad de que exista una pluralidad de bienes jurídicos protegidos en materia penal tributaria, de modo que al cometerse un delito tributario además de la afectación patrimonial del Estado (propiedad estatal), se afecta a la fe pública, con la falsedad de declaraciones de ingresos por ejemplo, o al deber de colaboración de los contribuyentes inmerso en los principios de generalidad, equidad e igualdad tributaria, posibilidades varias que conllevan a que pueda considerarse que al encontrarnos frente a los delitos fiscales

---

<sup>73</sup> Patricio Martínez, *Diccionario Práctico de Términos Económicos Financieros*, editorial Kora Design, Quito Ecuador, 2009. p. 240.

<sup>74</sup> Jorge Damarco. *Los bienes Jurídicos Protegidos por el Derecho Penal Tributario*. Editorial de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Buenos Aires. 2010. p.1.

podría decirse entonces que estamos ante delitos de carácter “pluriofensivo”, es decir que afectan a más de un bien jurídico protegido.<sup>75</sup>

Sin embargo de la postura relatada, se debe mantener el criterio planteado inicialmente y repetido en varias ocasiones en este trabajo, en el sentido de que si bien hay varios intereses jurídicos relevantes para la sociedad que se protegen al tipificar una conducta como delito tributario, la “tesis patrimonialista” también sostenida por autores como Martínez Pérez, es la que debe prevalecer por su mayor afectación y gravedad, es decir, la ofensa singular al patrimonio público, pues al transgredirlo con la elusión tributaria ilegítima, además de restarle fondos a la hacienda pública, se perjudica la finalidad estatal reflejada en los principios constitucionales que permiten la existencia de un Estado de derechos y justicia, como son el de redistribución de la riqueza, y los ya mencionados equidad, igualdad, generalidad, entre otros.<sup>76</sup>

Se trata en definitiva de una protección “macro social” en relación tanto a los ingresos que le corresponden al Estado como a los eventuales egresos que se deban realizar para garantizar el funcionamiento de los servicios públicos, y asegurar el cumplimiento de las necesidades de los ciudadanos. Por ello, se insiste en que conductas como la elusión tributaria ilegítima, que implican un perjuicio fiscal, deben ser reguladas y consideradas como delito tributario, pues siempre su realización afectará las rentas fiscales del Estado y por ende su rol en este nuevo esquema de Derechos y Justicia Social en donde a través éste se deben cumplir los derechos de las personas en sociedad y así mismo hacer efectivas las garantías que protegen tanto al conglomerado como a cada persona individualmente. El hecho de relacionar a la

---

<sup>75</sup> Luis Seaone, *El delito de defraudación tributaria*, en *Temas de Derecho Penal Tributario*, coords. César García Novoa y otro, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 83.

<sup>76</sup> Carlos Martínez Pérez. *El Delito fiscal a través de la jurisprudencia*. Editorial Aranzadi. Madrid. 1997. p. 59.

actuación elusiva en su faz ilegítima con el Derecho penal, permitirá, como se ha dicho, generar conciencia fiscal en los sujetos contribuyentes, además de reducir la impunidad respecto a esta situación perjudicial para los ingresos públicos, todo lo cual se traduce en un mayor control fiscal y en una mejor consecución de equidad, solidaridad y justicia tributaria.

### CAPÍTULO III

## ELEMENTOS DE LOS REGÍMENES JURÍDICOS COMPARADOS SOBRE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA Y SU SANCIÓN.

#### **3.1. Medidas legislativas antielusivas en el Derecho comparado.**

Manteniendo la hipótesis en relación a considerar a la elusión ilegítima como un delito penal, de acuerdo con los argumentos expuestos en los capítulos previos, es necesario proceder a analizar, en el presente capítulo, la normativa relativa a la elusión tanto en el país como en algunas referencias del Derecho comparado para de esta manera proponer las soluciones correctivas a esta conducta en el eventual caso que se llegase a configurar, según se ha indicado, como una infracción de carácter penal. Recordemos que el primer problema de estudio en este trabajo fue determinar si la elusión tributaria con rasgos ilegítimos es una conducta justificada a pesar de sus posibles consecuencias perjudiciales para el financiamiento estatal, lo cual se encuentra resuelto con las consideraciones expuestas en los capítulos precedentes al concluir que la elusión, de considerarse ilegítima, incluso debería ser tratada como delito. Así pues, al carecer el ordenamiento jurídico ecuatoriano de normas tributarias o penales al respecto de la elusión en sus distintas facetas, lo que corresponde en lo posterior es determinar qué se puede hacer en el país para corregirla cuando, de acuerdo con lo estudiado, se la considera ilegítima y para ello es necesario analizar lo que la doctrina propone al respecto o lo que la experiencia comparada<sup>77</sup> plantea como soluciones que puedan reflejarse legalmente ante la posibilidad de que se detecte una

---

<sup>77</sup> Únicamente se incluyen estas Fuentes de Derecho pues en Ecuador, como se ha precisado, no existe legislación al respecto ni jurisprudencia que trate a la elusión tributaria ilegítima.

conducta elusiva contraria a Derecho. Con ello, se podrá presentar los correctivos más adecuados que permitan en primer orden, identificarla plenamente de otras situaciones con las que podría confundirse, como suele suceder a través de los beneficios fiscales o, con figuras tributarias legítimas como la economía de opción. En segundo lugar, juzgarla mediante el debido y correspondiente proceso; y, finalmente, sancionarla por parte de las autoridades competentes para ello, tal como se hace actualmente en el país con el fenómeno de la defraudación, entendida de modo general.

### **3.1.1. La cláusula general antielusión.**

En este contexto encontramos algunas soluciones que se relacionan a la sustancia económica del problema, esto es, se establecen una serie de políticas y/o doctrinas que se enfocan en buscar un control ya sea de la actividad inicial del contribuyente, como de los pasos intermedios que éste realiza para la obtención del fin que procura, o del resultado alcanzado con sus actuaciones. Así, tal como lo expone Paul Cahn-Speyer Wells, se pueden mencionar diversas maneras para combatir la elusión fiscal perjudicial, como podría darse con el establecimiento de una cláusula general antielusión, permitiendo con ella que sea la jurisprudencia la que regule esta situación, como ocurre en países del *common law* principalmente, lo cual sería inaplicable en el país en virtud de los fundamentales principios de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria que imperan nuestro sistema; o, estableciendo reglas específicas antielusivas en la Ley que regulen esta conducta.<sup>78</sup>

---

<sup>78</sup> Paul Cahn-Speyer Wells, “La defraudación fiscal y el fraude a la ley tributaria: luces y sombras”, en Ponencia 1, Memoria 28, Tomo I, Vigésima Octavas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario.p.108.

En España por ejemplo, se ha planteado en su ordenamiento jurídico una cláusula general antielusiva, que básicamente se refiere al instrumento por el cual el legislador dota a la Administración tributaria de facultades y competencias “para poder adecuar la verdadera causa negocial con el tipo negocial correspondiente a la misma”, es decir, “adecuar la apariencia formal a la realidad sustantiva”.<sup>79</sup> La causa entonces, es “el por qué del negocio (...), la razón directamente determinante de la celebración del mismo”, por lo que “su inexistencia, su falsedad o su ilicitud son motivos de nulidad del negocio”<sup>80</sup>. De ahí que la elusión ilegítima siempre producirá una desnaturalización de la causa del negocio por el que ésta se origina, lo cual, al ser determinado debería ser suficiente para que se realice una comparación entre lo realizado y lo que se debió realizar de manera que se pueda evidenciar la licitud o ilicitud del acto cuya ilegitimidad se investiga.

La determinación de la causa que desnaturaliza el negocio podrá apreciarse además al evidenciar que su realización no se ha producido de acuerdo con los fines económico – sociales por los cuales la norma que permite una forma de elusión legítima, o la economía de opción o que prevé algún beneficio fiscal, ha sido emitida. Al contrario, para definir la ilicitud del acto y por ende la ilegitimidad de la elusión, el hecho de verificar dicha desnaturalización de la causa del negocio por parte de la administración fiscal, permitirá regular, corregir y sancionar la conducta del contribuyente, que se encuentra afectando el interés público. Así lo ha reconocido también Ferreiro Lapatza, quien afirma que “no cabe ante el abuso del derecho otra reacción más allá de la aplicación por analogía del tributo que hubiera podido aplicarse

---

<sup>79</sup> Ignacio Calatayud Prats, “Comentario al artículo 15 de la nueva Ley General Tributaria. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”. Universidad de Las Palmas, Gran Canaria, España. 2005. p. 8.

<sup>80</sup> *Ibíd.*

a los hechos que debieran haberse realizado normalmente para obtener el resultado conseguido (...)”<sup>81</sup>.

Esto es lo que, en síntesis, ocurre en España con la cláusula antielusión, la cual para ser aplicada requiere que los actos o negocios “sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido” y que “de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios” lo que significa que tales actuaciones deben ser distintas principalmente a la economía de opción, situación en la cual, se elige un negocio frente a otro (ambos previstos en la ley) teniendo como causa, la simple razón de que el primero será más ventajoso fiscalmente que el segundo, sin que tal elección pueda desnaturalizar dicha causa, es decir, tener un origen distinto al ahorro.

Al respecto de estas cláusulas muy poco se ha tratado en la realidad latinoamericana, en donde lo indicado contrasta con el vacío legal respecto a este tipo de medidas que existe en nuestro país, no habiendo absolutamente ninguna referencia al respecto, más allá de puntos de vista académicos que, como se ha evidenciado en esta obra, en unos casos critican la percepción de sanción de las actuaciones elusivas por considerar que no hay ley que la regule; o, en otros, apoyan la posibilidad de que la conducta no solo sea regulada, sino tipificada penalmente llegando a sancionar al contribuyente por eludir de modo ilegítimo el hecho generador de la obligación tributaria en perjuicio de la sociedad.

---

<sup>81</sup> Ferreiro Lapatza, en Ignacio Calatayud Prats, “Comentario al artículo 15 de la nueva Ley General Tributaria. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”. Universidad de Las Palmas, Gran Canaria, España. 2005. p. 24.

### **3.1.2. Tipificación directa de normativa penal tributaria.**

Sin embargo de lo indicado, al menos en el ordenamiento jurídico colombiano, si bien como se ha dicho no hay una cláusula general antielusiva y el fraude fiscal no se sanciona penalmente, sino solo de manera administrativa, la omisión del pago del impuesto al valor agregado y de las retenciones en la fuente se consideran conductas que constituyen delito de peculado<sup>82</sup>, lo cual es una pauta muy cercana a la tesis propuesta para determinar, evidenciar, sancionar y corregir los supuestos de elusión fiscal ilegítima, tipificando con el Derecho Penal, de manera directa ciertas infracciones tributarias, como lo sería esta clase de conducta elusiva, al atentar el patrimonio del Estado, como bien jurídico protegido.

Esta posibilidad tiene su razón de ser en la actitud dolosa del contribuyente al incumplir con lo que se espera que cumpla en virtud de una norma que le mande a hacer o que le prohíba realizar determinada conducta. Lo indicado no resultaría fácil de determinar en relación a la elusión ilegítima, sin embargo, estableciendo ciertos parámetros, como se mencionó que ha ocurrido en España respecto de la causa de los negocios, permitiría evidenciar la intención y el conocimiento del contribuyente al actuar de modo fraudulento en perjuicio del erario estatal. Esta posición se fundamenta en que los delitos tributarios son de naturaleza dolosa, esencialmente dolosos y no culposos, siendo ésta una de las razones para que la legislación colombiana haya considerado tipificar con gran severidad, como peculado, los supuestos de omisión del pago del impuesto al valor agregado y de las retenciones en la fuente, pues evidentemente son fondos públicos, pertenecientes al Estado que no pueden ser usados, abusados o distraídos por los particulares. Recordemos que en Ecuador, el peculado es uno de los

---

<sup>82</sup> *Código Penal colombiano*, artículo 402.

delitos más graves que se pueden cometer habiendo incluso sido considerado imprescriptible constitucionalmente.<sup>83</sup>

Pese a ello, en nuestro país, si bien se prevé una tipificación penal tributaria referente a la defraudación, más allá de las faltas reglamentarias y las contravenciones, dentro de este concepto de tal defraudación, no se encuentra la elusión tributaria ilegítima pese a que hay conductas que la configurarían, como la omisión de ingresos o la simulación de actos. De ahí que al plantearse la necesidad de tipificar como delito penal a la actividad elusiva ilegítima, o establecer una cláusula antielusiva con efectos administrativos y penales, surge una interrogante fundamental frente a lo analizado hasta aquí respecto de las sanciones de naturaleza administrativa o penal que, como hemos visto se imponen en circunstancias específicas y bajo supuestos sumamente definidos. El cuestionamiento a ser respondido tiene que ver con el principio del *Non Bis In Idem*, por el cual debemos preguntarnos si al plantear respuestas penales del Estado frente a conductas tributarias ilegítimas ¿se puede o no sancionar administrativa y penalmente por una misma conducta al mismo contribuyente que la realiza? La interrogante, evidentemente tiene relevancia jurídica para este trabajo, pues debe ser superada para fundamentar sin aristas inconclusas la necesidad de prever a la elusión ilegítima como tipo penal. Pero, ¿qué es el *Non bis In idem*? Este es un principio del Derecho, universalmente reconocido y garantizado incluso como un derecho fundamental de las personas que de modo literal significa “no dos veces por lo mismo” y por el cual de manera general, tal como lo establece la Constitución de la

---

<sup>83</sup> *Constitución de la República del Ecuador*. R.O. No. 449 de 20 de octubre de 2008. Art. 233.

República en la letra i) del numeral 7mo. del artículo 76 “(...) nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa y materia”.<sup>84</sup>

En este sentido, se debe tener claro que la responsabilidad de las personas por sus actos puede ser civil, administrativa y penal, sin que éstas se excluyan entre sí y, por el contrario, complementándose entre ellas. Esto de ninguna manera significa que al establecer una sanción administrativa, como por ejemplo, el cumplimiento de la presentación de una declaración de impuestos, además no se pueda imponer un correctivo propio del Derecho penal, teniendo en cuenta que esta rama del Derecho y el Derecho administrativo o el Derecho tributario son materias distintas, por lo que el cumplimiento de las sanciones en estas últimas áreas de ninguna manera exime al sujeto pasivo de la relación tributaria del cumplimiento de una sanción que se pueda imponer ante la comprobación de una actuación delictiva de su parte. Un ejemplo claro de ello se da en el Ecuador, cuando como consecuencia de una auditoría por parte de la Contraloría General del Estado, se establece la destitución de un funcionario lo cual es reflejo de la aplicación del Derecho administrativo, sin perjuicio de la eventual responsabilidad penal que conlleve su actuación, como podría ocurrir ante la comisión del delito de peculado. Así también, en materia estrictamente tributaria, si se detecta actualmente una situación de defraudación, habrá la consecuente acción penal para corregirla, sin perjuicio de que el sujeto pasivo de la relación tributaria tenga la obligación no solo de cumplir la pena, sino de cumplir con el mandato administrativo-fiscal que omitió, como puede ser el caso previsto en el numeral 6to. del artículo 344 del Código Tributario respecto de la omisión dolosa de ingresos: el contribuyente tendrá que declarar esos ingresos con lo que se verifica la sanción administrativa-tributaria; y,

---

<sup>84</sup> Guillermo Cabanellas, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Op. cit. p. 124.

además deberá cumplir la sanción penal que se le imponga al respecto, la cual de acuerdo con lo previsto en el inciso tercero del artículo 345<sup>85</sup> del mismo Código ecuatoriano podrá ser de prisión de dos a cinco años y una multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir.

Entonces, al aplicar sanciones administrativo-tributarias y también penales a un sujeto por el hecho cometido, de ninguna manera se estaría transgrediendo el principio del *Non Bis In Idem*, pues como se ha indicado, la responsabilidad de una persona tiene varios ámbitos y, ninguno de ellos discrimina al otro al momento de aplicar las sanciones correspondientes ante una transgresión. Esto quiere decir que si no se trata de la misma materia, esto es, dos sanciones penales o dos sanciones administrativo-tributarias por el mismo hecho a la misma persona, en relación al análisis planteado se puede determinar que al tratarse de una sola sanción propia del Derecho penal frente a otra prevista en el Derecho tributario o en el Derecho administrativo, nos encontramos ante materias distintas y, por lo tanto, ante responsabilidades del sujeto que difieren entre sí pese a tratarse del mismo autor y de la misma actividad. Entonces, es claro que la sanción administrativa no eximirá de ninguna manera la sanción penal en caso de tipificarse a la elusión ilegítima como una conducta prohibida o, establecerse una cláusula antielusiva, pues además dicha conducta implicará perjuicios al Estado en su patrimonio, visto este como el bien jurídico protegido por el ordenamiento penal, lo que dificultaría aún más la consecución de los fines sociales estatales públicos con la

---

<sup>85</sup> Art. 345.- Sanciones por defraudación.- Las penas aplicables al delito de defraudación son: (...) En los casos establecidos en los numerales 4 al 12 del artículo anterior, prisión de dos a cinco años y una multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir. (En este caso la Ley habla directamente de evadir, de evasión, aunque para efectos de este trabajo y en relación al ejemplo planteado respecto de la combinación de sanciones administrativas y penales, la omisión dolosa de ingresos también podría ser vista como un caso de elusión tributaria ilegítima según la figura que se haya utilizado por el sujeto pasivo de la relación fiscal y la causa que lo haya conllevado a practicarla).

recaudación tributaria y, así mismo, transgrediría los principios tributarios mencionados en los capítulos precedentes y a ser desarrollados a continuación, como son, entre otros, los de legalidad, equidad, igualdad, generalidad, realidad económica. Lo afirmado demuestra que de ninguna manera la doble sanción administrativa y penal es contraria al principio universal del *Non Bis In Idem* y, por el contrario, repara el daño producido y corrige la actuación ilegítima que se espera que sea tipificada para también considerarla ilegal.

Por lo indicado, aproximando esta situación a la propuesta de este trabajo, es claro que existen indicadores en el Derecho comparado, europeo y latinoamericano, acerca no solo de sancionar la elusión ilegítima administrativamente estableciendo los parámetros que lo permitan, sino que también se prevé la posibilidad de sancionar esta conducta penalmente, tal como ha ocurrido con otras actuaciones al considerarlas infracciones tributarias que por su gravedad deben ser corregidas no solo en el ámbito administrativo, sino también en el ámbito penal, siendo real y tangible entonces la necesidad de regular conductas por la gravedad de su afectación, como lo podría ser la elusión ilegítima, según se ha analizado hasta aquí, superando entonces la simple tipificación administrativa, para tipificarla como delito penal.

### **3.1.3. Referencias del Common Law.**

Por otro lado, con el afán de aproximarnos a otros sistemas jurídicos, resulta necesario mencionar la situación relativa a la elusión en países regidos por el Derecho común, consuetudinario o *Common Law*, en donde los precedentes jurisprudenciales prevalecen para el desarrollo de reglas e incluso doctrinas. Así, tenemos el ejemplo de Estados Unidos de América, en donde la Corte Suprema en el año de 1935, resolvió el

caso Gregory vs Helvering, que se puede resumir, simplemente para comprensión de la forma de resolución de causas por dicha corte y el modo de establecer tales precedentes relativos a la materia de estudio, de la siguiente manera:

“Este caso hace referencia a una situación en que un contribuyente con el fin de aprovechar la oportunidad de vender sus acciones en una sociedad con una utilidad considerable y con el objeto de minimizar el impacto tributario, constituyó una nueva sociedad en el estado de Delaware – E.U., entidad a la que transfirió la totalidad de las acciones que deseaba enajenar para, a través de esta sociedad ubicada en una jurisdicción de imposición más favorable, realizar la enajenación. El contribuyente (la Sra. Gregory) cumplió con cada uno de los requisitos para enmarcar su operación dentro del concepto de reorganización empresarial, estricta y profusamente regulado en las disposiciones tributarias.

La Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos en sus consideraciones expuso: si bien no puede argumentarse la inexistencia de una reorganización que se ha efectuado observando todos los requisitos que establece la Ley tributaria con fundamento en el propósito que tenía el contribuyente, a quien sin lugar a dudas le asiste todo el derecho de reducir válidamente el monto de sus impuestos o evitarlos por completo mediante las vías que la Ley permite, lo que es esencial para resolver el debate es si se cumplió con la finalidad perseguida por la Ley al consagrar un tratamiento preferencial para la reorganización. Concluye la Corte especificando: lo cierto es que el contribuyente pretendió utilizar esta figura para enmascarar y esconder un propósito distinto, razón por la cual en la realidad nunca se estuvo frente a una reorganización de sociedades motivada por una razón de negocios (business purpose). Aunque exista por parte del contribuyente la intención de reducir los efectos impositivos, y ello por sí sólo no justifica que se rechace el tratamiento preferencial previsto para las reorganizaciones, la ausencia de un propósito comercial para llevar a cabo la reorganización sí conduce a que la operación no pueda enmarcarse dentro del régimen especial que prevé la Ley.”<sup>86</sup>

---

<sup>86</sup> Paul Cahn-Speyer Wells, “*La defraudación fiscal y el fraude a la ley tributaria: luces y sombras*”, en Ponencia 1, Memoria 28, Tomo I, Vigésima Octavas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario.p.128.

En este caso, si bien se ha considerado que “el contribuyente es libre de organizar sus asuntos en la forma que elija, porque nadie está obligado a optar por la transacción que resulte más costosa físicamente”, esta libertad se debe enmarcar en una elección de entre las opciones que brinda la Ley sin afectar la causa o el propósito que impulsa ese negocio, de lo contrario, como ocurrió según se ha citado, el contribuyente, buscaría enmascarar sus operaciones utilizando figuras no reguladas escondiendo su verdadera intención generadora y perjudicando ilícitamente al erario estatal ya que la forma adoptada no es natural y evidencia una intención distinta al ahorro fiscal.<sup>87</sup> Esta sentencia constituye referencia jurisprudencial hasta el día de hoy en ese país, de ella se ha producido la doctrina del “*propósito del negocio*” muy similar a las de la “*sustancia sobre la forma*”, esto es, de la realidad deseada, de la causa, (como en España) que origina o genera la actividad económica y que tiene que prevalecer por sobre las formas realizadas para lograr dicha actividad, de manera que solo de esa manera se puede determinar si existe elusión ilegítima.

Entre otras doctrinas predominantes para dicho fin se destacan la del “desconocimiento de la personería jurídica para efectos fiscales”, esto es, la aplicación judicial del desconocimiento o levantamiento del velo societario en materia impositiva, que entre otras posibilidades permitiría conocer las actividades de los propietarios de las sociedades; o de “transacciones no naturales” comparando una transacción ordinaria de negocios o de familia para determinar si la transacción realizada es inusual y su justificación es distinta al simple ahorro de impuestos.<sup>88</sup>

---

<sup>87</sup> *Ibíd.* p. 129.

<sup>88</sup> *Ibíd.* p. 132.

Todas estas reglas, sean plasmadas mediante cláusulas, sentencias, o doctrinas, definitivamente implicarán sanciones, pues al ser utilizadas, con ellas se podrán evidenciar las actuaciones irregulares de los contribuyentes respecto del fenómeno elusivo ilegítimo. Es importante considerar que cualquiera que sea la herramienta jurídica a utilizar para regular la conducta del contribuyente, será siempre la cultura fiscal y el respeto a ella, lo que prevalecerá para considerar si la tipificación de la conducta como transgresión administrativa tributaria o tributaria penal tuvo o no éxito en el cumplimiento de parte de los sujetos pasivos fiscales y la recaudación para el erario nacional. Un ejemplo de lo indicado y en referencia al *Common Law*, es lo que ha ocurrido en Inglaterra según el recuento que realiza el profesor Paul Cahn-Speyer Wells al afirmar lo siguiente:

“El pueblo inglés se ha destacado por tener una íntima y tradicional convicción de la “honorable obligación de pagar el impuesto, lo cual ha sido fruto de una excelente educación política, acompañada de una productiva inversión en gasto social. A esto ha contribuido la estabilidad del sistema tributario británico. El defraudador, que en muchas naciones se jacta de destreza y picardía, en la Gran Bretaña tradicionalmente ha sido condenado por la opinión pública.

Esto no quiere decir que en Inglaterra no se presente el fenómeno de la evasión. De hecho siempre ha existido y, en los últimos años, se ha incrementado considerablemente debido al pluralismo y a la recesión económica. Los ingleses siempre han establecido graves sanciones para los evasores de impuestos, como son la gestión controlada de las empresas y la prisión, penas que se han impuesto a través de procedimientos eficientes en el tiempo y que encuentran su más válido auxiliar en la colaboración consciente de la mayoría de los ciudadanos.”<sup>89</sup>

La referencia inglesa respecto de la cultura tributaria y de sanciones a los defraudadores es una evidencia adicional, como se ha indicado, de que en el Derecho

---

<sup>89</sup> Paul Cahn-Speyer Wells, “*La defraudación fiscal y el fraude a la ley tributaria: luces y sombras*”, en Ponencia 1, Memoria 28, Tomo I, Vigésima Octavas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario.p.24. (El autor utiliza la palabra evasión de modo genérico, lo cual según lo hemos estudiado en el presente trabajo no es del todo correcto por la diferencia de conductas con la elusión, por lo que se recomienda tomar dicho término utilizado por el profesor Cahn-Speyer Wells, de forma general aproximando en entendimiento del párrafo citado a la defraudación.)

comparado encontramos que se puede aplicar una sanción del tipo administrativo y en otras ocasiones, dependiendo de la gravedad del perjuicio causado, incluso de carácter penal. Además de lo previsto en Inglaterra, lo indicado respecto al sistema en los Estados Unidos de América en relación al tema del presente trabajo puede ser interpretado de manera que para establecer sanciones penales ante un caso de actuación elusiva ilegítima, luego de que ésta sea comprobada (manteniendo la hipótesis de que sea tipificada penalmente), se deberá determinar el monto del daño producido con la elusión del contribuyente, así como también habrá que establecer si se trata de una actuación reincidente.

Para establecer las posibles sanciones a la elusión ilegítima las reglas del juego deben estar previamente trazadas, incluso respecto de las lagunas o vacíos legales con una referencia dispositiva al respecto, no con ello tratando de regular toda conducta posible del contribuyente e imponiendo tributos y sanciones a cuanta actividad realice, sino fundamentando esta regulación en situaciones que aunque no sean específicas, al menos sean previsibles de modo general mediante probabilidades e hipótesis de manera que el deber de colaboración fiscal se vea realizado.

Es así como las medidas legislativas antielusivas funcionan en el derecho comparado, sea a través de una cláusula general específica, por medio de una norma penal directa, o logrando precedentes jurisprudenciales, los sistemas jurídicos más avanzados respecto a la regulación de la elusión fiscal ilegítima han podido controlarla o al menos prevenirla, tipificando la conducta en su ordenamiento normativo. De ahí viene la utilidad de lo explicado respecto al Derecho comparado en relación a la ilegitimidad de la elusión. Al proponer la tipificación de esta conducta con una norma penal, no se excluye la adopción de una cláusula general o específica antielusiva, sino

que se la complementa no siendo contradictoria su implementación conjunta o independiente si lo que se pretende es proteger el patrimonio público administrado por nuestro Estado.

### **3.2 Lineamientos para un régimen tributario antielusivo eficaz.**

Comprendida la posibilidad de establecer normas que regulen la conducta elusiva ilegítima en el país, de cualquier modo que se lo haga y, específicamente, si se acepta su tipificación penal, se deben establecer los lineamientos para ello, de manera que exista una estructura demarcada, un marco referencial que sea el límite de la intervención estatal en las actividades de los ciudadanos.

Por ello es que al hablar de lineamientos primero debemos identificar a un “conjunto de líneas que forman un dibujo o el contorno de algo”.<sup>90</sup> Precisamente dicho contorno es el marco referencial, al que se ha hecho mención, el cual jurídicamente establece las normas fundamentales que delimitan el margen de acción estatal y particular. De ahí que al referirnos a tales lineamientos o normas fundamentales, trasladándonos a las necesidades de los sistemas y ordenamientos jurídicos, tenemos a los principios del Derecho, que al reconocerlos, lo primero que podemos identificar es que se tratan de condiciones, de general aplicación, desarrolladas por las normas que de ellos se derivan o que permiten que sean aplicados. Básicamente, como lo menciona Andrés Blanco “existe una teoría que desarrolla estos principios la cual propone que las normas jurídicas se dividen en dos grandes grupos en cuanto a sus

---

<sup>90</sup> *Diccionario de la Lengua Española*, Real Academia Española, Tomo II, h – n, Vigésima Edición, Madrid, 1984.

condiciones de aplicación: las reglas y los principios”.<sup>91</sup> Para este autor las primeras surgen con la finalidad de “operar en términos absolutos de cumplimiento / no cumplimiento”, un ejemplo de ello sería, en nuestro ordenamiento jurídico, las denominadas disposiciones ordinarias de estricta y específica aplicación al caso determinado que no permiten una extensión interpretativa amplia del juzgador y que deben ser observadas, según a quien estén dirigidas, en la actuación del sujeto y de la autoridad pública, cuyas conductas y facultades, son reguladas por ellas, respectivamente.<sup>92</sup>

En cuanto a los principios, reconocemos a éstos como normas “cuyas condiciones de aplicación serían más difusas ab initio, por su propia naturaleza (...)”, lo que significa que son pautas básicas, de aplicación e interpretación fundamental y general, que organizan el sistema jurídico estableciendo, de modo universal, límites tanto a tales conductas particulares como a las facultades públicas.<sup>93</sup> Su reconocimiento y aplicación es tan amplio, que hay autores que los definen como “los valores últimos o más profundos [que constituyen] el verdadero umbral entre el Derecho y la Moral”.<sup>94</sup> Estos principios, en materia tributaria se encuentran reconocidos por la Constitución nacional al establecer que el “régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad

---

<sup>91</sup> Andrés Blanco, “*Elusión, Evasión y Fraude Fiscales: Delimitación, explicación y crítica desde marcos teóricos generales*”, en *La Evasión y Elusión Fiscal, Normas Anti-Elusivas*. Revista latinoamericana de derecho tributario, No. 2, Caracas, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2005, p.127.

<sup>92</sup> Con la excepción de la denominada “sana crítica” que los jueces tienen en el país.

<sup>93</sup> Andrés Blanco, “*Elusión, Evasión...*” *Op. cit.* p. 127.

<sup>94</sup> Manuel Atienza y Juan Ruiz Manero citados por Andrés Blanco, “*Elusión, Evasión y Fraude Fiscales: Delimitación, explicación y crítica desde marcos teóricos generales*”, en *La Evasión y Elusión Fiscal, Normas Anti-Elusivas*. Revista latinoamericana de derecho tributario, No. 2, Caracas, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2005, p.151.

administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria (...).<sup>95</sup> A ellos se deben agregar los previstos en el Código Tributario: legalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad, todos los cuales orientan las normas jurídicas que regulan nuestro sistema fiscal y que son aquellos a los que se los puede identificar como principios tributarios frente al fenómeno elusivo, para efectos del presente trabajo.<sup>96</sup> Esto pues, los principios jurídicos, en términos generales, se caracterizan por su aplicación universal y prácticamente infinita a todo caso que surja en el ordenamiento jurídico, y por la necesidad de cubrir los vacíos o lagunas legales que justifican su aplicación directa ya que puede haber situaciones en las que la falta de normas jurídicas o sus imprecisiones deban ser cubiertas por tales principios.

### **3.2.1. Los principios rectores.- legalidad, reserva de ley y capacidad contributiva.**

Enfocándonos en lo previsto en nuestra norma suprema y, específicamente en los principios tributarios, tenemos a aquellos que pueden ser considerados como rectores en esta área del Derecho, debiendo analizarse entonces el conocido como de “legalidad”, por el cual en términos generales se establece el marco jurídico que determina las competencias en la materia o como lo afirma Carlos Burgoa, se trata “del deber de realizar leyes que arrojen plena certeza a los contribuyentes” y que es identificado comúnmente con el “nullum tributum sine lege” (no hay tributo sin ley) pero que mas allá de ser una simple traducción de un aforismo latino, es actualmente en los Estados de Derecho y más aún en un Estado Constitucional de Derechos y Justicia

---

<sup>95</sup> *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008, artículo 300.

<sup>96</sup> *Código Tributario ecuatoriano*. Registro Oficial-Suplemento No. 38 de 14 de junio de 2005, artículo 5.

Social como lo es el Ecuador, aquel principio por el cual se determina que aquel organismo legitimado por la ley para elaborarla o modificarla, debe hacerlo “siempre y cuando [lo] realice de acuerdo al procedimiento legislativo y se respeten los derechos y bienes fundamentales, buscando una afectación prudente de los derechos patrimoniales...”.<sup>97</sup> En pocas palabras es, siguiendo la guía de una reinterpretación de los principios tributarios frente al nuevo constitucionalismo, un *cómo hacer* que encuentra y refleja sus parámetros en la ley. Al respecto, la Constitución de la República en el artículo 301 dispone:

Art. 301.- “Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Solo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”.<sup>98</sup>

Al principio de legalidad, se lo ha relacionado e incluso considerado prácticamente como un sinónimo, con otro principio rector conocido como de “reserva de ley” que si bien no consta expresamente previsto en la norma constitucional, el desarrollo de la doctrina y de las políticas públicas en materia fiscal lo han reconocido, tal como lo afirma César Montaña:

“Lo cierto es que tanto el principio de legalidad, como el de reserva de ley son cimientos que condicionan la producción normativa en la materia tributaria; su inobservancia podría ocasionar la declaratoria de inconstitucionalidad de la disposición violatoria. De manera general, con el primero, se entiende que los tributos deben ser establecidos por los órganos legislativos correspondientes, conforme determinan la Constitución y las leyes; la aceptación de la imposición por parte de los representantes del pueblo para lograr el respeto de la propiedad privada y garantizar de esta forma la libertad es el antecedente de la visión

---

<sup>97</sup> Carlos Burgoa, *Principios Tributarios*, editorial Dofiscal, México D.F. 2012. p. 121.

<sup>98</sup> *Constitución de la República del Ecuador*, Op. cit. p. 66.

tradicional de este precepto. Con el segundo, solo la ley puede afectar a la esfera de la propiedad y de la libertad de cada individuo, así -según Andrea Fedele- la soberanía encuentra un cauce de expresión en la ley tributaria, que es fuente directa de la relación jurídico-impositiva.”<sup>99</sup>

Todo lo indicado tomando en consideración además que en relación al área administrativa tributaria se presume la legalidad de los actos de la administración; así como también en materia penal tributaria no puede existir delito sin ley previa que lo tipifique, significa que para considerar una situación de elusión ilegítima será necesario que se haya establecido con antelación las circunstancias que configuran el hecho generador del tributo, la obligación que nace de él al realizar tal hecho generador y la sanción penal tributaria prevista para corregir dicha elusión en caso de que ésta haya sido determinada y juzgada. En pocas palabras, no podrá haber elusión ilegítima si no hay norma a eludir, lo cual es la expresión pura del principio de legalidad; y, no podrá darse tal norma si ésta no es emitida por el órgano competente, en virtud de la “reserva de ley” para el efecto.

Por otro lado, ahora enfocándonos en el principio de capacidad contributiva o de pago, sin perder del horizonte los dos principios previamente enunciados, se debe indicar que dicha “capacidad” no se encuentra considerada expresamente en el ordenamiento jurídico nacional como un lineamiento. De ahí que el reconocimiento, aceptación e impulso de la capacidad contributiva como principio lo otorga principalmente la doctrina tributaria refiriéndose a éste como la circunstancia por la cual el pago y la recaudación de tributos debe realizarse de acuerdo con el nivel de fortuna del contribuyente. Esta situación se relaciona íntimamente con otro principio de los

---

<sup>99</sup> César Montaña Galarza, *El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución del Ecuador de 2008*, en Revista FORO publicada por la Universidad Andina Simón Bolívar. Corporación Editora Nacional. No. 15, año 2011. Quito. p. 54.

considerados en esta obra como “principios estructuradores complementarios”, como lo es el de proporcionalidad según se explicará *infra*.

Pero retomando la capacidad contributiva, tenemos que para autores como Alberto Tarsitano, ésta, como principio tributario se define como una “aptitud efectiva del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud inherente a la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, tamizados por la valoración política del legislador, son elevados al rango de categoría imponible”<sup>100</sup>. Otro autor que se refiere a este principio al desarrollar el de equidad, también mencionado *infra* en relación con la Igualdad según se enunciará más adelante, es Jorge Cosulich para quien:

“...El principio de la capacidad de pago responde a una concepción del estado moderno, que incluye objetivos de redistribución de riqueza y cuya propósito es la equidad y justicia; para estos efectos deberá cumplir el doble criterio aristotélico de equidad: equidad horizontal que nos dice que los sujetos en igual situación económica, esto es, con igual capacidad de pago, deben soportar idéntico impuesto y, de equidad vertical, que señala que sujetos en situación económica distinta deben satisfacer impuestos distintos”.<sup>101</sup>

Precisamente con la elusión ilegítima lo que el sujeto pretende es reducir el gasto que para él correspondería la verificación del hecho generador del tributo que afectaría su capacidad económica. Al eludir ilegítimamente se alcanza un ahorro que perjudica no solo a quienes en igual capacidad se encuentran cumpliendo con la obligación tributaria, sino a todo el conglomerado impidiendo una distribución correcta

---

<sup>100</sup> Alberto Tarsitano, *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional, El Principio de capacidad contributiva un enfoque dogmático*, editorial Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 1998. p. 15.

<sup>101</sup> Jorge Cosulich Ayala. *Una visión de los principios generales de los sistemas tributarios modernos (SSTT)*, Panamá, Abril 2009. Artículo estudiado durante la clase de Constitucionalismo Contemporáneo como parte de la Maestría en Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, periodo 2009 – 2010.

de la riqueza, lo cual resulta en un ilícito que debe ser sancionado. De ahí que, no se puede simplemente justificar la elusión de un hecho generador por el simple ahorro, teniendo similar capacidad contributiva de otros sujetos, sino que tal elusión, para no ser ilegítima, como se ha dicho en el capítulo II de esta obra, debe coincidir en cuanto a efectos producidos y conducta realizada sin que pueda existir alguna duda entre tal conducta como la causa, y dicho efecto como el resultado. Todo esto, evidentemente debe ser valorado y determinado en un marco amplio por el que se analice el contexto de la actuación del sujeto teniendo en dicho marco contextual que incluirese todas las herramientas que la ley y la doctrina otorguen a la administración, tal como lo afirma Eddy de la Guerra, al señalar que la verificación positiva del principio de capacidad contributiva, “requiere del cumplimiento de todos los demás principios”.<sup>102</sup> Estos “demás principios” se analizan a continuación en complemento de los que se han considerado en el presente trabajo como las piedras angulares de la materia tributaria, la legalidad, la reserva de ley y la capacidad de pago, como principios rectores, frente a otros que en igual importancia los complementan y coexisten en una simbiosis que sostiene al ordenamiento tributario en un Estado constitucional de derechos y justicia social, como establece la actual norma suprema del Ecuador.

### **3.2.2. Principios estructuradores complementarios.**

En cuanto a estos principios, además de lo anteriormente indicado, se puede señalar que son aquellos que permiten el funcionamiento del sistema fiscal. Así por ejemplo, el principio tributario de “la eficiencia”, se refiere a la necesidad de utilizar de

---

<sup>102</sup> Eddy De la Guerra, *Régimen Tributario Ecuatoriano*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito – Ecuador, 2012, p. 62.

mejor manera los recursos obtenidos por la recaudación de los tributos sin que estos influyan en la decisión de los consumidores al adquirir bienes o contratar servicios. Esto último podría ser un elemento de este criterio que se relacionaría de alguna manera con la elusión pues, cuando el tributo no es eficiente entonces el consumidor-contribuyente buscará la manera de eludirlo lo que evidentemente influirá en lo recaudado por la administración. De ahí que, por ejemplo un impuesto que no es eficiente podría conllevar a que los consumidores - contribuyentes busquen las formas de sortear su configuración. Si estas formas se encuentran en la ley o en otras normas, entonces tal sorteo será legítimo, como ocurre con los beneficios fiscales; pero, si se busca esquivar el tributo ineficiente mediante el abuso de formas, como se ha indicado, entonces estaremos frente a la elusión ilegítima que deberá ser sancionada, ya que impide ilícitamente que el Estado obtenga los recursos que en situaciones normales debería recaudar.

El principio de “progresividad” debe entenderse como un principio destinado principalmente a establecer el pago y la recaudación del tributo, el cual se verifica en un sistema tributario como el ecuatoriano, en la medida que los impuestos directos logren una mayor recaudación que los impuestos indirectos ya que estos últimos no distinguen la capacidad económica del individuo, según lo establece de manera muy clara el Quinto Considerando de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.<sup>103</sup> Así también, la “transparencia” está entendida como el correcto actuar pero no únicamente de la administración, sino también de los administrados. En el primer caso, un ejemplo claro de la aplicación del principio se ha planteado en la

---

<sup>103</sup> *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador*. Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre de 2007. Considerando Quinto.

organización de la administración dentro de los procesos de selección de personal, según lo prevé el artículo 2 del Estatuto Especial de Personal del SRI.<sup>104</sup> En cuanto a la actuación del contribuyente, el principio de transparencia guardaría relación con el abuso de formas que conlleva a la elusión ilegítima. De ahí que la transparencia se trata del actuar lícitamente, con actos claramente realizados sin que su elaboración sea oscura o confusa.

En relación al principio de la “suficiencia recaudatoria” este puede ser considerado como una necesidad comprendida dentro de la gestión tributaria realizada por la administración.<sup>105</sup> Esta gestión, de acuerdo con lo previsto en el artículo 9 del Código Tributario nacional, “comprende las funciones de determinación y recaudación de los tributos, así como la resolución de las reclamaciones y absolución de las consultas tributarias”. Como se ha dicho, así como existe la posibilidad de que se compruebe una elusión legítima, también se puede afrontar una situación de elusión ilegítima con la que al no generarse de manera ilícita el hecho generador, el contribuyente afectará con su conducta la recaudación tributaria. La administración con su facultad determinadora tendrá la obligación legal de establecer si existe o no tal hecho generador, observando, en el caso de presumir una elusión ilegítima, la causa que conllevó al contribuyente a esquivar tal hecho y si hay o no abuso de formas, y como lo dispone el artículo 68 del Código Tributario, de manera que se establezca quién es el sujeto obligado, cuál es la base imponible, cuál es la cuantía del tributo, de

---

<sup>104</sup> *Estatuto Especial de Personal del SRI*. Registro Oficial, suplemento No. 290 de 7 de marzo de 2008.

<sup>105</sup> *Código Tributario ecuatoriano, Op. cit.* Art. 9.

manera que se puedan adoptar todas las medidas legales correspondientes que permitan alcanzar la mencionada “suficiencia” en la recaudación.<sup>106</sup>

Siguiendo con el orden planteado en la Constitución y en el Código Tributario mencionados, tenemos que por “generalidad” se entiende al principio por el cual los tributos deben aplicarse a todo el conglomerado social y no a determinado miembro de dicho conglomerado o a un grupo de personas que lo conforma. Esto pues la ley en general y la ley tributaria que prevé ya sea impuestos, tasas o contribuciones, tiene que ser observada y cumplida por todos. De ahí que, con relación a la elusión creemos que este principio está íntimamente ligado tanto con su posibilidad legítima, pues se esquivará la obligación fiscal por todos quienes puedan utilizar las normas existentes para que el hecho imponible no se verifique, sin llegar al abuso de formas; como con la posibilidad ilegítima, pues precisamente al determinar tal abuso, entonces todo contribuyente, sin excepción, debería ser sujeto de sanción ya que el desconocimiento de las normas no puede ser justificativo de una omisión u acción ilícita.

La “irretroactividad”, prevista tanto en la Constitución como en el Código Tributario ecuatoriano<sup>107</sup>, se refiere a la imposibilidad de aplicar tributos a supuestos generados con anterioridad a la vigencia de la ley tributaria que con posterioridad los ha previsto. Básicamente se trata del principio general del Derecho, también aplicable a la rama Tributaria, por el cual las normas rigen para lo venidero. Según Cabanellas, se entiende por irretroactividad al “principio legislativo y jurídico, según el cual las leyes no

---

<sup>106</sup> Art. 68.- Facultad determinadora.- La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponibles, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.

<sup>107</sup> Cfr. *Código Tributario ecuatoriano*. Registro Oficial-Suplemento No. 38 de 14 de junio de 2005, artículo 5; y Constitución de la República del Ecuador, *Op. cit.*, artículo 300.

tienen efecto en cuanto a los hechos anteriores a su promulgación, salvo expresa disposición en contrario”.<sup>108</sup> Esta última situación relacionada mayormente a la materia penal, y por ende, aplicable en el área penal-tributaria, implica que por excepción toda norma que sea más favorable al reo acusado, procesado o sentenciado por un delito tributario, será de aplicación retroactiva. Sin embargo, en materia estrictamente tributaria tenemos que no se puede expedir disposiciones con efecto retroactivo en perjuicio del contribuyente, como cuando se previó en un caso la devolución del pago indebido sin intereses antes de finalizar un ejercicio fiscal en el que los contribuyentes ya habían realizado pagos anticipados; o, como cuando se pretendió, en otro caso, aplicar una declaratoria de inconstitucionalidad de una disposición tributaria retroactivamente, cuando esta como otras declaratorias no tienen efecto retroactivo.<sup>109</sup>

En cuanto a la “equidad”, este es un principio que se desarrolla en dos frentes. El primero, en cuanto a la valoración de la prueba por parte de los jueces que integran el Tribunal Fiscal, así como al análisis de los casos en general que deban resolver los jueces de la Sala de lo Fiscal de la actual Corte Nacional de Justicia, incluso al hacer las veces del tribunal de instancia. Así lo determinan, respectivamente, los artículos 270 del Código Tributario y el 1009 del Código de Procedimiento Civil, de aplicación supletoria en la jurisdicción fiscal de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 14 de la norma tributaria.<sup>110</sup> Lo indicado se ratifica en la sentencia expedida por la Sala de lo

---

<sup>108</sup> Guillermo Cabanellas, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Op. cit. p. 124.

<sup>109</sup> Cfr. Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia. Resolución No. 133 – 2000. Registro Oficial No. 355 de 26 de julio de 2001; y Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia. Resolución No. 44 – 2006 de 17 de enero de 2008.

<sup>110</sup> Cfr. Art. 270.- Valoración de las pruebas.- A falta de prueba plena, el tribunal decidirá por las semiplenas, según el valor que tengan dentro del más amplio criterio judicial o de equidad. Podrá también establecer presunciones, que deducirá de los documentos y actuaciones producidos por las partes y de todas las pruebas que hubiere ordenado de oficio, inclusive de aquellas que se presentaren extemporáneamente, siempre que con ellas pueda esclarecerse la verdad o ilustrar el criterio de los ministros. Cuando lo considere necesario o lo soliciten las partes, el tribunal ordenará a la administración

Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia en la que se considera que solo el tribunal de más alto nivel puede resolver utilizando el “criterio judicial de la equidad”, pero esto, desde el punto de vista de este trabajo, únicamente si se carece de normas que regulen las situaciones propias del caso en proceso.

El segundo frente al cual se hace referencia con el principio de equidad en materia tributaria, es el relacionado con la mejor distribución de la riqueza, con la disminución de las desigualdades que busquen una mayor justicia social, y con la tributación de los contribuyentes “sobre la base de su verdadera capacidad para contribuir”.<sup>111</sup> Así se considera por autores como Jorge Cosulich, quien afirma que “La equidad es la propiedad de distribuir lo que se tiene o produce de una manera justa entre los miembros de una sociedad”, por lo que propone para ello el “criterio del beneficio” por el cual “cada individuo debería contribuir [con los impuestos] a cubrir los gastos del Estado de acuerdo con los usos y beneficios que obtiene por los bienes y servicios públicos que éste le proporciona”; y, por otro lado, el criterio de la capacidad de pago, por el que “cada individuo debería contribuir al estado según su capacidad económica, independientemente de los beneficios que obtenga de la acción pública”.<sup>112</sup> Este criterio de aplicación del principio de equidad se encuentra relacionado con el principio de capacidad contributiva que se trató en líneas anteriores. De ahí que se

---

se le remita, el proceso administrativo o los documentos que existieren en sus archivos, en original o copia certificada.

En caso de incumplimiento de esta orden, el tribunal estará a lo afirmado por la parte interesada, sin perjuicio de la responsabilidad en que incurrirán los funcionarios y empleados remisos, por las consecuencias que se deriven de su omisión y de las sanciones a que se hagan acreedores;

Art. 1009.- Los magistrados de la Corte Suprema de Justicia, en las sentencias y autos con fuerza de sentencia, cuando dicha Corte actúe como tribunal de instancia, tendrán la facultad de aplicar el criterio judicial de equidad, en todos aquéllos casos en que consideren necesaria dicha aplicación, para que no queden sacrificados los intereses de la justicia por sólo la falta de formalidades legales. Código de Procedimiento Civil. Registro Oficial – Suplemento No. 58 de 12 de Julio del 2005; Código Tributario ecuatoriano, Op. cit. Art. 14.

<sup>111</sup> *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador*. Considerandos tercero, cuarto y sexto.

<sup>112</sup> Jorge Cosulich Ayala. *Op. Cit* p. 15.

coincide con el autor cuando indica que “...el impuesto que satisface ambos criterios de equidad se entiende que es un impuesto justo”, que seguramente por ser equitativo y justo al menos en teoría creemos que no podría generar actos de elusión ni legítima ni ilegítima.

En cuanto a la “igualdad” su consideración debe ser breve y está relacionada con los principios de generalidad y equidad. Esto pues, como se ha indicado, las normas tributarias se deben aplicar a todas las personas que con sus actuaciones verifiquen el hecho generador para lograr una adecuada distribución de la riqueza disminuyendo desigualdades, sin considerar diferencias ajenas a la materia tributaria como son raza, religión, sexo, ideología política, etc. Esto en consideración, del derecho fundamental de la igualdad previsto en el numeral 4to. del artículo 66 de la Constitución de la República.<sup>113</sup> En relación a la elusión se puede indicar que las normas que permitan legítimamente su verificación no podrán establecer distinciones por características accidentales de los sujetos contribuyentes; ni, en su posibilidad ilegítima, establecer tales diferencias al momento de determinar actos ilícitos y sancionarlos.

Por su parte la “proporcionalidad”, que se ha dicho se relaciona directamente con el principio de “capacidad contributiva” es un principio que para autores como Ángel Loor Mera, se trata de que “pague más el que más tiene, menos el que menos tiene y nada el que nada tiene”<sup>114</sup>. Sin embargo, en la actualidad se ha desarrollado esta frase de modo que en estricto Derecho establece que “pague más el que más

---

<sup>113</sup> Art. 66.- Se reconoce y garantizará a las personas: (...) 4. Derecho a la igualdad formal, igualdad material y no discriminación.

<sup>114</sup> Ángel Loor Mera, *Manual de Derecho Penal Tributario*, Editorial Impresores MYL S.A., Quito, Ecuador, 2003. p. 13.

gana, menos el que menos gana y nada el que nada gana”, pues el que ha logrado obtener riqueza no puede pagar dos o más veces por la misma ya que de lo contrario se desestimularía a todos quienes la obtengan o pretendan obtenerla, produciéndose ocasionalmente situaciones de elusión legítimas e ilegítimas, por la excesiva y repetitiva carga tributaria, evolución con la que evidentemente coincidimos.

Otros principios no considerados en la Constitución nacional o en el Código Tributario ecuatoriano y, sin embargo, constantes en la doctrina tributaria son la “seguridad jurídica” y la “no confiscatoriedad”. El primero de ellos, pese a ser incluido como un derecho de las personas en la Constitución actual, es un principio general del Derecho necesario y aplicable a todas las ramas jurídicas por lo que en el campo fiscal se relacionaría con todos los principios reconocidos constitucional y legalmente que, al ser observados, verificarían su cumplimiento, con cada una de las particularidades que se han explicado en relación al fenómeno elusivo legítimo e ilegítimo.

Finalmente, la “no confiscatoriedad” se refiere a la prohibición para el Estado de apropiarse ilegítimamente de los bienes de los particulares, que en materia tributaria podría manifestarse con una imposición excesiva transgresora del derecho constitucional a la propiedad. Así podrían haber situaciones en las que exista doble imposición o reiterada imposición interna, como lo afirma Loor Mera<sup>115</sup>, que conlleven actitudes elusivas legítimas o ilegítimas, por parte de los contribuyentes, precisamente para no ser sujetos a tales imposiciones abusivas. Sin embargo de no verificarse ninguno de estos dos supuestos “confiscatorios” evidentemente y a diferencia de los demás principios, este, sería de aplicación y cumplimiento directo de parte de la

---

<sup>115</sup> *Ibíd.*

Administración por lo que no guardaría mayor relación con el fenómeno elusivo propio del comportamiento activo o pasivo del contribuyente.

El reconocimiento y la aplicación de todos estos principios en conjunto y, principalmente, de los principios de legalidad, seguridad jurídica, capacidad contributiva e igualdad, son muestras de protección de la norma jurídica y los fines tributarios que se persiguen. Así lo considera también Paul Cahn-Speyer Wells, al afirmar:

“(…) quien elude el hecho imponible y, por consiguiente, inhibe el nacimiento de la obligación tributaria viola el principio de la capacidad económica como base del tributo y vulnera la igualdad ante la ley. En efecto, el contribuyente que logra zafarse del tributo utilizando artilugios y contando con una capacidad económica concordante con la tenida en cuenta por el legislador al elaborar la norma que tipifica el hecho imponible, normalmente hace que otros contribuyentes – quizá menos sagaces – paguen por lo que él no ha pagado. No hay duda que esto quiebra el principio de la igualdad ante la ley”<sup>116</sup>.

Con todo lo indicado se puede finalmente decir, que la aplicación de los principios en los vacíos legales de los que se pueda aprovechar un contribuyente para eludir ilegítimamente, la construcción de analogías no en cuanto a la interpretación de la sanción de parte del derecho penal a la posible infracción tributaria, sino a la actividad económica, negocio y a la causa que los origina; el análisis del propósito que genera dicho negocio, así como la eventual adaptación de una cláusula antielusiva con efectos administrativo – tributario – penales o la “simple” tipificación de la elusión ilegítima como conducta penal, constituirían en su conjunto el marco normativo referencial que regularía la legitimidad o ilegitimidad de esta polémica y poco tratada institución jurídica de la elusión. De no poderse establecer dicho conjunto de

---

<sup>116</sup> Paul Cahn-Speyer Wells, “*La defraudación fiscal y el fraude a la ley tributaria: luces y sombras*”, en Ponencia 1, Memoria 28, Tomo I, Vigésima Octavas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. p. 96.

herramientas y mecanismos para evitar el fenómeno elusivo ilegítimo, la aplicación de al menos alguna de las formas de protección, sea solo los principios, sea la cláusula antielusiva o la norma penal, debería ser la respuesta para controlar la conducta transgresora que se produce por el engaño del contribuyente y, de esta forma, corregir sus efectos nocivos para las arcas públicas. Lo contrario, esto es, la no aplicación de mecanismo alguno de control y corrección de la conducta elusiva ilegítima conllevará la imposibilidad de contar con un régimen tributario antielusivo eficaz que permita al Estado obtener la totalidad de los recursos que por justicia le corresponden en beneficio del conglomerado social, sin que esto implique una sobre intromisión en la libertad del sector privado para elegir las actividades económicas legítimas que les sean más favorables y la planificación fiscal que más le convenga, pues “nadie está obligado a optar por la transacción que resulte más costosa fiscalmente”, pero así mismo, nadie puede alegar que es su opción el elegir una actuación que implique una desnaturalización artificiosa injustificada, distinta al ahorro, para eludir ilegítimamente el hecho generador de un tributo en el país al que se debe.<sup>117</sup>

Esto es lo que se puede concluir respecto de lo que prevén los regímenes jurídicos que se han comparado sobre la elusión tributaria ilegítima. Al respecto cabe acotar el aporte que Juan Carlos Mogrovejo ha producido respecto a los principios y sanciones al determinarse infracciones tributarias que incluso pueden ser protegidas por el Derecho penal, como lo debería ser de acuerdo con este trabajo la elusión fiscal ilegítima, al indicar que:

“El incumplimiento del deber de todo ciudadano de contribuir al sostenimiento de las finanzas públicas, de haberse verificado

---

<sup>117</sup> Paul Cahn-Speyer Wells, “*La defraudación fiscal y el fraude a la ley tributaria: luces y sombras*”, en Ponencia 1, Memoria 28, Tomo I, Vigésima Octavas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. p.127.

condiciones, requisitos, procedimientos y más especificidades que la imposición de cada tributo requiera y que encuentran debido despliegue en el sistema jurídico normativo, propicia la activación estatal de medidas en contra del sujeto contribuyente ante la falta de pago voluntario en el marco del ejercicio del poder sancionatorio estatal, pero no como un poder ilimitado, sino más bien delineado por la observancia de principios y garantías que aseguran el respeto y efectivo goce de derechos reconocidos constitucionalmente a todo sujeto, que han de obrar en sentido de hacer prevalecer la justicia, particularmente a la hora de llevar a cabo el procedimiento sancionatorio y la imposición de la pena, tanto en el ámbito administrativo como en el jurisdiccional”.<sup>118</sup>

Lo indicado se puede resumir, como la relación entre el deber respecto del principio de solidaridad y la eventual sanción que debería recibir quien lo inobserve o incumpla ilegítimamente. Lo que se debería procurar entonces es un control en las actividades por las que se disimulan, en perjuicio público, las actividades que al menos en teoría debieron producir hechos generadores. Esto no quiere decir que se busque o plantee la necesidad de un excesiva intervención estatal, pese al actual crecimiento del Estado y de las nuevas tendencias en el Constitucionalismo por las que se procura que éste se fortalezca y abarque cada vez más escenarios de organización y desarrollo del país; se trata, por el contrario de que en ese contexto del fortalecimiento de dicho Estado Constitucional de Derechos, se conciba la conciencia en los sujetos acerca de la gravedad del fraude fiscal y de la necesidad, en beneficio de todos, de obtener mayores y mejores recursos en pro de la, también constitucionalizada, justicia social.

---

<sup>118</sup> Juan Carlos Mogrovejo, “*Las sanciones en Materia Tributaria en el Ecuador*”, en Revista FORO publicada por la Universidad Andina Simón Bolívar. Corporación Editora Nacional. No. 15. Quito – Ecuador. 2011. p. 35.

## **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES:**

La presente obra ha tenido como objetivo comprender qué es lo que se entiende por elusión en materia tributaria, así como sus fases legítima e ilegítima para relacionarla, al menos en lo que respecta a esta última, con la posibilidad de ser tipificada como un delito de carácter penal. En este sentido, se ha comprobado que existen conductas dolosas que conllevan la necesidad de tal tipificación, que existen herramientas y modelos en el Derecho comparado para hacerlo y, que en base al cumplimiento de los lineamientos generales del Derecho tributario, protegido por el Derecho penal, se pueden evitar las consecuencias perjudiciales que esta conducta implica, principalmente en detrimento del patrimonio del Estado.

De igual manera, se ha logrado dar respuesta a las interrogantes planteadas que dieron origen a la presente investigación, pudiendo en este punto confirmar que la elusión tributaria únicamente se justificaría si con ella no se comprueba un abuso de formas por parte del contribuyente. Así también, se la ha podido distinguir del fenómeno de la evasión, con el que ha sido comúnmente confundido, llegando a determinar que tal fenómeno es una transgresión directa de la obligación tributaria, mientras que con la conducta elusiva ilegítima se actúa en perjuicio del erario fiscal eludiendo disimuladamente y de modo ilícito el hecho generador, por lo que, al contrario de lo que actualmente sucede en el país en donde solo la evasión (entendida como defraudación) es sancionada administrativa y penalmente, esta clase de elusión es también reprochable por los efectos nocivos que causa a los fines tributarios.

Se ha determinado también que la elusión ilegítima más que una infracción de carácter administrativo-fiscal, es una infracción de naturaleza tributaria-penal, que debe

ser tipificada como tal, estableciendo claramente la parte sustantiva de la o las conductas que se adecuarían a un eventual tipo de elusión; esto es, definir las de modo que la causa, los elementos y las características que la configuran estén determinados, aunque no se pueda especificar cada caso en detalle por la posibilidad infinita de situaciones que pueden existir, evitando de algún modo el incumplimiento del contribuyente, generando en él conciencia tributaria y, así mismo, evitando la arbitrariedad estatal y protegiendo la seguridad jurídica, el derecho a la defensa y el debido proceso.

Por ello es que se ha recomendado en este trabajo de investigación que al momento de analizar la posibilidad de tipificar a la elusión tributaria ilegítima, se revisen las categorías dogmáticas del tipo penal a ser descrito, comparándolas, si es necesario con las de otras infracciones de carácter penal tributario actualmente previstas como delito y que en su momento podrían incluso ser comprendidas dentro de la tipificación de la elusión en su faz ilegítima.

Así también, se ha podido evidenciar que existen varias soluciones en distintos ordenamientos jurídicos, que indican las pautas a seguir en caso de que en Ecuador surja el interés por establecer cláusulas antielusivas o normas penales – tributarias directas en los códigos existentes sobre la materia. Estas experiencias internacionales son evidencia de que se puede controlar la elusión ilegítima y, con ello corregir el perjuicio al bien jurídico protegido “patrimonio público”, siendo posible, como ha ocurrido en el caso colombiano, que ciertas conductas con matiz tributario puedan ser relacionadas con el delito de peculado, precisamente por su afectación a la administración estatal.

Para finalizar, cabe hacer énfasis en que en el Ecuador no existe norma alguna que regule esta conducta, ni penal ni administrativamente, siendo lo recomendable según ha quedado sustentado que se establezca una regulación e incluso tipificación respecto de la elusión ilegítima, pues en nuestro país únicamente se reconoce al delito tributario como la “defraudación” de modo general, que se configura por las diversas acciones y conductas que incluso pueden ser activas u omisivas respecto de un mismo resultado. El vacío legal ecuatoriano permite que la conducta elusiva que a primera vista no tendría nada de ilícito, sea una de las herramientas utilizadas para esquivar el hecho generador y, con él, la obligación tributaria, generándose perjuicio al patrimonio del Estado.

En todo caso, en la presente tesis no se propone un aferramiento al casuismo referente a la elusión ilegítima. Hacerlo sería describir una cantidad de conductas que prácticamente resultaría imposible especificar y mucho menos prohibir, por ello, la recomendación final de este trabajo, luego de verificar las hipótesis que lo han generado, es la necesidad de establecer en la legislación nacional, bajo estrictos lineamientos y principios tributarios, una cláusula general que defina consecuencias penales para quien la incumpla; o, en su defecto, como se ha dicho en varias ocasiones a lo largo de esta obra, normas que se incluyan en la legislación tributaria o penal directamente, relativas a la conducta elusiva ilegítima perjudicial, determinada por la causa del negocio, como ocurre en España, y sancionada por atentar contra el patrimonio estatal. Los valores que se eluden contribuir al patrimonio estatal son dineros públicos, en custodia de terceras personas quienes tienen el deber de reportarlos, pues se trata de recursos que, de acuerdo con la ley no les pertenecen ni

les pertenecerán, sino que son propiedad de todos quienes vivimos en el territorio nacional.

Esto es lo que debe primar en la conciencia de quienes anhelamos un futuro próspero para el país: la necesidad de reconocer que en virtud del Estado Constitucional de Derechos y Justicia Social en el que vivimos, debemos cumplir con las obligaciones que permitan el sostenimiento de dicho estado, no con la idea de vivir a través de este, para éste o por éste, esperando que todo lo haga el sector público, sino concientizando que por medio de cada uno de nosotros, contribuyentes conscientes que cumplimos la ley, podamos todos alcanzar el pleno ejercicio de tales derechos en una nación fortalecida por sus ciudadanos en donde lo justo, lo lícito, lo legítimo sea lo que prevalezca.

## **BIBLIOGRAFÍA:**

### **Doctrina:**

- Albán Gómez, Ernesto, *Manual de Derecho Penal Ecuatoriano*, Ediciones Legales, Quito, 2008.
- Altamirano, Alejandro, *La planificación tributaria desde la perspectiva de la economía de opción (vinculaciones entre la elusión tributaria y la LPT)*, en *Derecho Penal Tributario*, coords. Alejandro Altamirano y otro, Marcial Pons, Madrid, 2008.
- Andrade, Leonardo, *El Ilícito Tributario*, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2011.
- Anzola, Oswaldo, “La Ley Tributaria: su interpretación y los medios legales e ilegales para evitar o reducir sus efectos” en *La Evasión y Elusión Fiscal, Normas Anti-Elusivas: revista latinoamericana de derecho tributario*, No. 2, Caracas, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2005.
- Araujo Granda, Paulina, *Derecho Penal Económico*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2010.
- Asorey, Rubén, Economía de opción, elusión y evasión y la excusación justificada de los tributos, en: Uckmar, Víctor, *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Editorial Ábaco, Buenos Aires, 2005.
- Blanco, Andrés, “Elusión, Evasión y Fraude Fiscales: Delimitación, explicación y crítica desde marcos teóricos generales”, en *La Evasión y Elusión Fiscal, Normas Anti-Elusivas: revista latinoamericana de derecho tributario*, No. 2, Caracas, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Ediciones

Tributarias Latinoamericanas, 2005.

- Burgoa, Carlos, *Principios Tributarios*, editorial Dofiscal, México D.F. 2012.
- Cabanellas, Guillermo, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Editorial Heliasta S.R.L., Buenos Aires, 2006.
- Cahn-Speyer Wells, Paul, *La defraudación fiscal y el fraude a la Ley tributaria: luces y sombras*, Ponencia presentada en las XXVIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Memoria XXVIII, Tomo I, Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Cosulich Ayala, Jorge. Una visión de los principios generales de los sistemas tributarios modernos (SSTT), Panamá, 2009.
- *Criminalización de las infracciones tributarias*, XIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Lisboa, 1998.
- De la Guerra, Eddy, *Régimen Tributario Ecuatoriano*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2012.
- Faget, Alberto, comp. *Interpretación y calificación en materia tributaria. Las formas jurídicas inadecuadas y el fraude a la ley fiscal*. Jornada Internacional de Derecho Tributario, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios. Montevideo, 2003.
- García Novoa, César, *Las medidas para combatir la Elusión fiscal. Cláusulas generales y especiales*. Jornada Internacional de Derecho Tributario, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios. Montevideo, 2003.
- Giuliani Fonrouge, Carlos, *Derecho Financiero*, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2004.
- González García, Eusebio, comp. *Principios constitucionales tributarios*, Universidad Autónoma de Sinaloa, Sinaloa, 1993.

- González García, Eusebio, comp. *Principios tributarios constitucionales*, Universidad de Salamanca, Salamanca, 1989.
- Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Abeledo – Perrot, Buenos Aires, 1996.
- Jorge Damarco. Los bienes Jurídicos Protegidos por el Derecho Penal Tributario. Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2010.
- *La evasión fiscal legítima, concepto y problemas*, I Jornadas Luso – Hispano – Americanas de Estudios Tributarios, Curia, 1966.
- Lalanne, Guillermo, *La Obtención fraudulenta de beneficios tributarios y su aprovechamiento indebido*, en Alejandro Altamirano, coord., *Derecho Penal Tributario*, Tomo I, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2008.
- Loor Mera, Ángel, *Manual de Derecho Penal Tributario*, Editorial Impresores MYL S.A., Quito, 2003.
- Luciano Carlos Rezzoagli, *Beneficios Tributarios y Derechos Adquiridos*, editorial Cárdenas Elasco Editores, México D.F., 2006.
- Martínez Pérez, Carlos. *El Delito fiscal a través de la jurisprudencia*. Editorial Aranzadi. Madrid. 1997.
- Mejía Salazar, Álvaro, *Diccionario de Derecho Tributario*, Editorial CEP. Quito. 2012.
- Merino Jara, Isaac y otro, *El Delito Fiscal*, Editoriales de Derecho reunidas, Madrid, 2000.
- Mogrovejo, Juan Carlos, *Las sanciones en Materia Tributaria en el Ecuador*, en Revista FORO, Universidad Andina Simón Bolívar sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, No. 15, Quito, 2011.
- Montaña Galarza, César, *El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de*

*reserva de ley en la Constitución del Ecuador de 2008*, en Revista FORO, Universidad Andina Simón Bolívar sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, No. 15, Quito, 2011.

- Muñoz Conde, Francisco, *Teoría General del Delito*. Editorial Temis, Segunda Edición, Bogotá, 2008.
- Pasquel, Alfonso Zambrano, *Manual de Derecho Penal*, Universidad Católica Santiago de Guayaquil, Guayaquil, 1984.
- Pozo, Alberto, *Medidas contra la evasión y la elusión fiscal internacional: la experiencia italiana*, en *Impuestos sobre el comercio internacional*, en Uckmar, Víctor, *Impuestos sobre el comercio internacional*, Editorial Ábaco, Buenos Aires, 2003.
- Salto van der Laet, Diego, *Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española*. Primera parte, *Revista Crónica Tributaria* No. 93, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2000.
- Seaone, Luis, *El delito de defraudación tributaria*, en *Temas de Derecho Penal Tributario*, coords. César García Novoa y otro, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- Tarsitano, Alberto "Presentación: A la luz de la experiencia argentina", en *La Evasión y Elusión Fiscal, Normas Anti-Elusivas: revista latinoamericana de derecho tributario*, No. 2, Caracas, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Ediciones Tributarias Latinoamericanas, 2005.
- Tarsitano, Alberto, *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional. El Principio de capacidad contributiva un enfoque dogmático*. Editorial Abaco de Rodolfo Depalma. Buenos Aires, 1998.

- Troya, José Vicente, *El modelo económico, financiero y tributario de la Constitución de 2008*, Corporación Editora Nacional, Quito, 2009.
- Ugalde Prieto, Rodrigo y otro, *Elusión, planificación y evasión tributaria*, Editorial Lexis Nexis, Santiago, 2007.
- Villegas, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Editorial De Palma. Buenos Aires, 1984.
- Yupangui Carrillo, Yolanda, *Posibilidad de evitar la elusión tributaria y figuras relacionadas*, Ponencia presentada en las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Cartagena, 2010.
- “Diferencias entre ilegal e ilegítimo”, en *Enciclopedia Jurídica Omeba*, Tomo XIV, 1979.
- “Elusión - Eludir”, en *Diccionario de la Lengua Española*, Real Academia Española, Tomo I, a – g, Vigésima Edición, Madrid, 1984.
- “Evasión” en *Diccionario de la Lengua Española*, Real Academia Española, Tomo I, a – g, Vigésima Edición, Madrid, 1984.
- “Ilegalidad”, en *Enciclopedia Jurídica Omeba*, Tomo XIV, 1979.
- “Ilegitimidad”, en *Enciclopedia Jurídica Omeba*, Tomo XIV, 1979.
- “Ilegítimo”, en *Enciclopedia Jurídica Omeba*, Tomo XIV, 1979.
- “Legitimidad”, en *Enciclopedia Jurídica Omeba*, Tomo XVIII, 1979.

**Normativa:**

- Código de Procedimiento Civil. R.O. - S No. 58 de 12 de Julio del 2005.
- Código Penal ecuatoriano. R.O. No. 147 de 22 de enero de 1971.

- Código Tributario ecuatoriano. R.O.-S No. 38 de 14 de junio de 2005.
- Constitución de la República del Ecuador. R.O. No. 449 de 20 de octubre de 2008.
- Estatuto Especial de Personal del SRI. Registro Oficial, suplemento No. 290 de 7 de marzo de 2008.
- Ley de Régimen Tributario Interno. R.O. - S No. 463 de 17 de noviembre de 2004.
- Ley del Anciano, R.O. No. 439 de 24 de octubre del 2001.
- Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador. Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre de 2007.
- Reglamento para la aplicación de los beneficios tributarios a favor del anciano correspondientes a impuestos fiscales. R.O. No. 623 de 22 de julio del 2002.
- Resolución No. Nac-0010, acerca de las “Condiciones Generales de Responsabilidad y uso de medios electrónicos para la declaración y pago de las obligaciones tributarias a través de la internet. Registro Oficial No. 9 de 28 de enero de 2003.

#### **Normativa Comparada:**

- Decreto Supremo No. 135 – 99 – EF, publicado el 19 de agosto de 1999. Lima, Perú.
- Ley General Tributaria Española, Art. 10. Boletín Oficial del Estado No. 303 de 18 de diciembre de 2003.
- Estatuto Tributario colombiano, Editorial Temis, Bogotá, 2009.

#### **Jurisprudencia:**

- Resolución No. 133 – 2000, Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, Registro Oficial No. 355 de 26 de julio de 2001.

- Resolución No. 44 – 2006, Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, de 17 de enero de 2008.

**Internet:**

- <http://www.iedt.org.ec/>
- <http://www.derechoecuador.com/>
- Constitución Española de 29 de diciembre de 1978, en [http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/Congreso/Hist\\_Normas/ConstEsp1812\\_1978/Const1978](http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/Congreso/Hist_Normas/ConstEsp1812_1978/Const1978)
- <http://www.elcastellano.org/>